

**Die Entwicklung der Lohnsteuer unter
besonderer Berücksichtigung ihres
Erhebungsverfahrens in Deutschland
und Großbritannien**

Gangolf v. Fürstenmühl

Frankfurt ²/Main

1962

DIE ENTWICKLUNG DER LOHNSTEUER UNTER BESONDERER BERÜCK-
SICHTIGUNG IHRES ERHEBUNGSVERFAHRENS IN DEUTSCHLAND UND
GROSSBRITANNIEN

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung des Doktorgrades

der

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der

Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt/Main

vorgelegt von

Gangolf v. Fürstenmühl

aus Berlin

1962

1. Gutachter : Prof. Dr.Dr.h.c. Neumark

2. Gutachter : Prof. Dr. Herzog

Tag der mündlichen Prüfung : 15./16. Mai 1962

Tag der Promotion : 16. Mai 1962



Inhaltsverzeichnis

Einleitung	13
<u>Teil I</u>	
Theoretische Probleme der Lohnsteuer und ihrer Erhebung	
Kapitel I :	Das Wesen der Lohnsteuer 16
Abschnitt 1 :	Vergleich zwischen der Lohn- und Ertragsteuer 16
Abschnitt 2 :	Vergleich zwischen der Lohn- und Einkommensteuer 18
Abschnitt 3 :	Zur Bezeichnung "Lohnsteuer" 20
Kapitel II :	Die Merkmale der Einkommensteuer und ihre Bedeutung für die Lohnsteuer 23
Abschnitt 1 :	Kurzer Überblick über die Merkmale der Einkommensteuer 23
Abschnitt 2 :	Die Gesamtheit der Einkünfte 24
Abschnitt 3 :	Das Nettoeinkommen 27
Abschnitt 4 :	Differenzierungen der Steuerlast 30
§ 1 :	Die generell-quantitative Differenzierung 30
§ 2 :	Die generell-qualitative Differenzierung 35
§ 3 :	Die speziellen Differenzierungen 36
a :	Familienermäßigungen 36
b :	Die Haushaltsbesteuerung 41
Abschnitt 5 :	Veranlagung und Erhebung 43
§ 1 :	Das Wesen von Veranlagung und Erhebung 43
§ 2 :	Die Erhebungsverfahren 44
Kapitel III :	Das Lohnsteuerabzugsverfahren 48
Abschnitt 1 :	Steuertechnische Probleme bei der Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit im Abzugsverfahren 48
§ 1 :	Grundtypen des Lohnsteuerabzugsverfahrens 48
§ 2 :	Die Lohnsteuerkarte 52
§ 3 :	Sonderfragen 53
a :	Die Ehegattenbesteuerung 53
b :	Mehrere Dienstverhältnisse 57
c :	Einmalige Einnahmen 59
d :	Probleme der Erstattung und Nachforderung von Lohnsteuer 62

Abschnitt 2 :	Steuertechnische Probleme bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens durch den Arbeitgeber	64
§ 1 :	Die Belastung des Arbeitgebers durch das Lohnsteuerabzugsverfahren und die Problematik einer Entschädigung	65
§ 2 :	Sonderfragen	68
a :	Bereitstellung von Steuerabzugsunterlagen für den Arbeitgeber	68
b :	Abführung der Steuerbeträge	69
c :	Das Belegverfahren	70
Kapitel IV :	Die konjunkturelle Bedeutung der Lohnsteuer	72
Abschnitt 1 :	Die Konjunktorempfindlichkeit der Lohnsteuer	72
Abschnitt 2 :	Die Eignung der Lohnsteuer als konjunkturpolitisches Instrument	77

T e i l I I

79

Die Lohnsteuer in Deutschland

Kapitel I :	Überblick über die Hauptprobleme	80
Abschnitt 1 :	"Vorläufiger" Steuerabzug vom Arbeitslohn oder "endgültige" Lohnsteuer	80
§ 1 :	Gründe für die Einführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn	80
§ 2 :	Die Notwendigkeit des Überganges vom "vorläufigen" Steuerabzug zur "endgültigen" Lohnsteuer	81
Abschnitt 2 :	Die Problematik der Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit und der Einfachheit der Erhebung im Abzugsverfahren	82
Kapitel II :	Die Lösungen des Gesetzgebers	83
Abschnitt 1 :	Die Steuerbemessungsgrundlage	83
§ 1 :	Das Einkommen des Arbeitnehmers	83
a :	Der Arbeitslohn	83
b :	Die sonstigen Einkünfte	86
§ 2 :	Die Abzüge	86
a :	Die abzugsfähigen Ausgaben	87
b :	Die Familienermäßigungen	92

Abschnitt 2 :	Die Erhebung der Lohnsteuer	95
§ 1 :	Die Durchführung des normalen Abzugsverfahrens	95
	a : Allgemeines über die Aufgaben der am Abzugsverfahren Beteiligten und über die Steuerkarte	95
	b : Die Abführung der einbehaltenen Steuerbeiträge	98
	c : Das Belegverfahren	101
§ 2 :	Sonderfragen	104
	a : Die Ehegattenbesteuerung	104
	b : Mehrere Dienstverhältnisse	107
	c : Einmalige Einnahmen	109
	d : Die Erstattung und Nachforderung von Lohnsteuer	110
Abschnitt 3 :	Die Steuerbelastung	115
Abschnitt 4 :	Die Sondersteuern	118
	Die Bürgersteuer	118
	Die Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes	119
	Die Krisenlohnsteuer	120
	Die Arbeitslosenhilfe	121
	Die Ehestandshilfe	122
	Die Wehrsteuer	123
	Das Notopfer Berlin	126
Kapitel III :	Statistik der deutschen Lohnsteuer	130
Abschnitt 1 :	Die Lohnsteuer	130
Abschnitt 2 :	Die Sondersteuern	134
	Die Bürgersteuer	134
	Die Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes	134
	Die Krisenlohnsteuer	134
	Die Arbeitslosenhilfe	135
	Die Ehestandshilfe	135
	Die Wehrsteuer	135
	Das Notopfer Berlin	135
	<u>Teil III</u>	137
	Die Lohnsteuer in Großbritannien	137
Kapitel I :	Die Erhebung der Lohnsteuer vor Einführung des P. A. Y. E. -Systems	138

Kapitel II :	Das P. A. Y. E. -System	142
Abschnitt 1 :	Grundzüge des P. A. Y. E. -Systems	142
Abschnitt 2 :	Einzelheiten des P. A. Y. E. -Systems	143
Unterabschnitt 1 :	Die Steuerbemessungsgrundlage	143
§ 1 :	Das Einkommen	143
§ 2 :	Die Abzüge	145
a :	Die abzugsfähigen Ausgaben	145
b :	Die Familienermäßigungen	146
c :	Sonstige Ermäßigungen	146
Unterabschnitt 2 :	Die Erhebung der Lohnsteuer	148
§ 1 :	Die Technik des P. A. Y. E. -Systems	148
a :	Die Vorbereitungen der Finanzverwaltung	148
b :	Das kumulative Element im P. A. Y. E. - System	150
c :	Die Abführung der einbehaltenen Steuerbeträge	153
c :	Das Belegverfahren	153
§ 2 :	Sonderfragen	154
a :	Änderungen in den steuerrelevanten Verhält- nissen des Arbeitnehmers	154
b :	Die Ehegattenbesteuerung	154
c :	Mehrere Dienstverhältnisse und sonstige Ein- künfte	155
d :	Der Wechsel eines Dienstverhältnisses	157
e :	Modifiziertes Abzugsverfahren	158
f :	Veranlagungsfragen	158
Unterabschnitt 3 :	Die Steuerbelastung	160
Kapitel III :	Statistik der britischen Lohnsteuer	163

Teil IV 165

Vergleichende Zusammenfassung 165

Kapitel I :	Vergleich zwischen der deutschen und der britischen Lohnsteuer	166
Abschnitt 1 :	Die Steuerbemessungsgrundlage	166
§ 1 :	Das Einkommen	166
§ 2 :	Die Abzüge	170
a :	Die abzugsfähigen Ausgaben	170
b :	Die familienermäßigungen	173
c :	Sonstige Ermäßigungen	176

Abschnitt 2 :	Die Erhebung der Lohnsteuer	177
§ 1 :	Zur Durchführung des Abzugsverfahrens	177
a :	Allgemeine Bemerkungen	177
b :	Die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer	181
c :	Das Belegverfahren	182
§ 2 :	Sonderfragen	183
a :	Die Ehegattenbesteuerung	183
b :	Mehrere Dienstverhältnisse	185
c :	Einmalige Einnahmen	190
d :	Der Wechsel eines Dienstverhältnisses	191
e :	Fragen der Steuererstattung und -nachforderung sowie der Veranlagung	192
Abschnitt 3 :	Zwischenstaatlicher Belastungsvergleich	196
Kapitel II :	Die Sondersteuern in Deutschland	201
Kapitel III :	Schluß	210

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	= am angeführten Ort
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
Anm.	= Anmerkung
AO	= Reichsabgabenordnung
Art.	= Artikel
Aufl.	= Auflage
BAnz	= Bundesanzeiger
Bd., Bde.	= Band, Bände
BdF, BMF	= Bundesminister der Finanzen
bes.	= besonders
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	= Bundesgesetzblatt (z. B. 1960 I = Jg. 1960 Teil I)
bzw.	= beziehungsweise
ca.	= zirka
dgl.	= dergleichen
d. h.	= das heißt
Diss.	= Dissertation
Drucks.	= Drucksache
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
DV	= Durchführungsverordnung
ebd.	= ebenda
einschl.	= einschließlich
EStDV	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	= Einkommensteuergesetz
EStR	= Einkommensteuer-Richtlinien
f.	= folgende Seite
ff.	= folgende Seiten
ggfs.	= gegebenenfalls
hrsg.	= herausgegeben
i. d. F.	= in der Fassung
insb.	= insbesondere

inkl.	= inklusive
Jg.	= Jahrgang
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
Lfg.	= Lieferung
LStDV	= Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	= Lohnsteuer-Richtlinien
Mill.	= Million(en)
Nr.	= Nummer
OFD	= Oberfinanzdirektion
rd.	= rund
RdF, RMdF	= Reichsminister der Finanzen
RGBl	= Reichsgesetzblatt (z. B. 1930 I = Jg. 1930 Teil I)
RMBl	= Reichsministerialblatt
RStBl	= Reichssteuerblatt
S.	= Seite
s.	= siehe
Sp.	= Spalte
Tab.	= Tabelle
Tsd.	= Tausend
usw.	= und so weiter
u. U.	= unter Umständen
u.	= und
v. H.	= vom Hundert
vgl.	= vergleiche
v.	= von oder vom
WiGBI	= Gesetzblatt des Vereinigten Wirtschaftsgebiets
z. B.	= zum Beispiel
ZBl. f. d. D. R.	= Zentralblatt für das Deutsche Reich
Ziff.	= Ziffer
z. Zt.	= zur Zeit

Tabellenverzeichnis

- Tabelle 1 : Die Steuerbelastung nach der Einkommen- und Jahreslohnsteuertabelle des EStG 1959
- Tabelle 2 : Die Steuerbelastung auf Grund der Einkommen- und der Lohnsteuertabelle des EStG 1934
- Tabelle 3 : Die Lohnsteuerbelastung der Ehegatten nach dem Lohnsteuertarif des EStG 1934 ohne und mit Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags und bei Zusammenveranlagung
- Tabelle 4 : Die Lohnsteuer bei Berücksichtigung einmaliger Einnahmen nach den Tarifvorschriften des EStG 1934
- Tabelle 5 : Lohnsteuererhebungskosten der Wirtschaft (Mindestsätze) nach dem 1952 gültigen Steuergesetz (Einkommen wie im Jahr 1952)
- Tabelle 6 : Die Entwicklung des Volkseinkommens, des Arbeitseinkommens, des Lohnsteueraufkommens und der Beschäftigung im Zeitraum 1928 - 1936 in Deutschland in absoluten Zahlen und in Meßziffern (Basis 1928 = 100)
- Tabelle 7 : Die Lohnsteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1925, 1928 u. 1934 in Deutschland
- Tabelle 8 : Die Lohnsteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1942 und 1948 in Deutschland
- Tabelle 9 : Die Lohnsteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1950, 1955 u. 1958 in Deutschland
- Tabelle 10 : Die Prozentuale Belastung durch das Notopfer Berlin nach den Vorschriften von 1948
- Tabelle 11 : Die prozentuale Belastung durch das Notopfer Berlin nach den Vorschriften von 1952
- Tabelle 12 : Die Anzahl der Lohnsteuerpflichtigen in Deutschland
- Tabelle 13 : Die Anzahl der veranlagten Einkommen- u. Lohnsteuerpflichtigen in Deutschland
- Tabelle 14 : Das Bruttoeinkommen aus nichtselbständiger Arbeit und das Volkseinkommen in Deutschland
- Tabelle 15 : Das Lohnsteueraufkommen in Deutschland

- Tabelle 16 : Das Aufkommen aus der Bürgersteuer in den Rechnungsjahren 1930/31 - 1942/43
- Tabelle 17 : Das Aufkommen aus dem Notopfer Berlin
- Tabelle 18 : Die Einkommensteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach dem Tarif von 1926 in Großbritannien
- Tabelle 19 : Die Einkommensteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach dem Tarif von 1938/39 in Großbritannien
- Tabelle 20 : Die Einkommensteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1944/45 u. 1948/49 in Großbritannien
- Tabelle 21 : Die Einkommensteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1955/56 u. 1958/59 in Großbritannien
- Tabelle 22 : Die Entwicklung der Steuerüberweisungsstellen , der Beschäftigten, des Arbeitslohnes u. der Lohnsteuer in Großbritannien in der Zeit von 1944/45 - 1956/57
- Tabelle 23 : Die Entwicklung der Lohnsteuer im Vergleich zur Einkommensteuer in der Zeit von 1945/46 - 1956/57 in Großbritannien
- Tabelle 24 : Die Entwicklung des Volkseinkommens und des Arbeitslohnes in Großbritannien in der Zeit von 1950 - 1956
- Tabelle 25 : Die Lohnsteuerbelastung der Ehefrauen nach dem Lohnsteuertarif des EStG 1939
- Tabelle 26 : Die Lohnsteuerbelastung eines Ehepaares mit 2 Kindern nach der für 1957 geltenden Lohnsteuertabelle
- Tabelle 27 : Die Besteuerung der Löhne und Gehälter durch Einkommensteuern in v. H. des Einkommens im Sinne des deutschen Steuerrechts im Jahr 1932
- Tabelle 28 : Die tarifliche Belastung der Nettolöhne (-gehälter) in v. H. der Nettoeinkünfte im Jahr 1953
- Tabelle 29 : Die prozentuale Belastung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des deutschen Steuerrechts durch die Einkommensteuer im Jahr 1958
- Tabelle 30 : Die prozentuale Belastung der Löhne, Gehälter usw. durch Lohnsteuer, Bürgersteuer und Arbeitslosenhilfe im Jahr 1932 im Vergleich zu 1928

- Tabelle 31 : Die Belastung durch die Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes in RM und v. H.
- Tabelle 32 : Die Entwicklung der Nominalstundensätze im Zeitraum 1928 - 1932 in Deutschland
- Übersicht 1 : Schema einer britischen Lohnsteuerkarte

Einleitung

In dieser Arbeit wird für Deutschland und Großbritannien die Lohnsteuer unter besonderer Berücksichtigung ihres Erhebungsverfahrens dargestellt und gewürdigt.

Die Bedeutung der Lohnsteuer als der im Abzugsverfahren erhobenen Einkommensteuer von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit läßt sich an den folgenden Zahlen ermesen : Das Westdeutsche Volkseinkommen (1) betrug 1959 188,6 Mrd. DM, davon entfielen 116,6 Mrd. DM = 61,8 v. H. auf das Bruttoeinkommen aus nichtselbständiger Arbeit. Für Großbritannien (2) weist die Statistik für 1956 ein Volkseinkommen von 16.698 Mill. £ und ein Bruttoeinkommen aus nichtselbständiger Arbeit von 11.301 Mill. £ = 67,6 v. H. aus. Es können somit etwa 60 v. H. des Volkseinkommens der betrachteten Länder steuerlich im Abzugsverfahren kontrolliert werden. Dabei ist zu berücksichtigen, daß ein Teil des Bruttoeinkommens aus nichtselbständiger Arbeit wegen der Freibeträge steuerlich unbelastet bleibt. Die Arbeitgeber führten als Lohnsteuer für die angegebenen Jahre in Westdeutschland 5,85 Mrd. DM = 41,7 v. H. und in Großbritannien 860,6 Mill. £ = 37,9 v. H. des Einkommen- und Lohnsteueraufkommens an die Finanzkassen ab.

Bezüglich der britischen Verhältnisse liegt der Nachdruck dieser Arbeit auf dem seit 1944 bestehenden P. A. Y. E. -System. Die vor diesem Zeitpunkt beim Arbeitslohn angewendeten Steuererhebungsverfahren werden nur kurz gestreift.

Was die deutschen Verhältnisse anlangt, so reicht die Untersuchung zurück bis zur Einführung des Abzugsverfahrens für Löhne und Gehälter im Deutschen Reich im Jahr 1920. Von 1945 ab wird nur die Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland verfolgt. In die Untersuchung werden noch gewisse Sondersteuern einbezogen, die in Deutschland zeitweilig neben der im Rahmen des Einkommensteuergesetzes geregelten Lohnsteuer erhoben wurden. Es handelt sich hierbei um die Sondersteuern der dreißiger Jahre, um die Wehrsteuer von 1937 und um das Notopfer Berlin von 1948. Unberücksichtigt bleibt der Kirchensteuerabzug vom Arbeitslohn, der erst nach dem letzten Krieg in Westdeutschland weitgehend Eingang gefunden hat und nach Landesrecht geregelt ist (3).

(1) s. die Tabellen 12 - 15 in Teil II

(2) s. die Tabellen 22 - 24 in Teil III

(3) Blümich, Walter; Falk, Ludwig : Einkommensteuergesetz, 7. Aufl., Berlin-Frankfurt/M., 1955, S. 1240

Der gesamte Stoff wird in vier Teilen behandelt. In Teil I werden theoretische Probleme der Lohnsteuer untersucht, in den Teilen II und III werden jeweils die deutsche und die britische Lohnsteuer dargestellt, und im Teil IV schließlich wird eine vergleichende Zusammenfassung gebracht.

T E I L I

Theoretische Probleme der Lohnsteuer und ihrer Erhebung

Kapitel I

Das Wesen der Lohnsteuer

Abschnitt 1

Vergleich zwischen der Lohn- und Ertragsteuer

Zur Erläuterung ihres Wesens soll die Lohnsteuer mit der Ertrag- und mit der Einkommensteuer verglichen werden.

Ausgehend von der Deutung des Wortes Lohnsteuer ergibt sich, daß hier eine Steuer vorliegen müßte, bei welcher der Arbeitslohn die Bemessungsgrundlage ist. Der Lohn wird im allgemeinen als Preis für die Arbeitsleistung angesehen (1). Er ist damit einerseits Aufwandselement für den Nachfrager (Unternehmer) nach, andererseits Ertrags(Einkommens)element für den Anbieter (Arbeitnehmer) von Arbeitsleistung. Der Lohnbegriff ist hier in einem weiten Sinne gemeint, er umfaßt Löhne, Gehälter usw. in naturaler wie auch in monetärer Form. Betrachtet man die Arbeit als Ertragsquelle, dann stellt der Lohn den Arbeitsertrag dar. Eine Steuer davon wäre denkbar unter der Bezeichnung Arbeitsertragsteuer. Sind danach Lohnsteuer und Arbeitsertragsteuer identisch? Die Antwort darauf ergibt sich aus den folgenden Überlegungen.

Als Ertrag kann man den mit seiner Quelle in Beziehung gesetzten, einem bestimmten Produktionsmittel zugerechneten Wirtschaftserfolg bezeichnen (2). Er ist somit ausschließlich objektbezogen, unabhängig von der Person des Ertragsempfängers. Bezieht man dagegen den Wirtschaftserfolg auf eine bestimmte Person, gelangt man zum "subjektbezogenen Einkommen" (3). Während also die Beziehung zwischen Wirtschaftserfolg und Quelle zum Ertrag führt, resultiert das Einkommen aus der Verbindung von Wirtschaftserfolg und Person. Der Wirtschaftserfolg kann an der Quelle oder beim Empfänger besteuert werden, im ersten Fall spricht man von Ertrag- im zweiten Fall von Einkommensteuer.

Das Wesen der Ertragsteuer besteht darin, daß hierbei nur solche Faktoren be-

-
- (1) v. Stackelberg, Heinrich : Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre, Bern, 1948, S. 277
 - (2) Bickel, Wilhelm : Ertragsteuern, in : Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl. Tübingen 1956, S. 403 ff.
 - (3) ebd.

rücksichtigt werden, die in der Natur des Ertrages selbst liegen (4). Völlig außer acht bleiben also die Verhältnisse des Ertragsempfänger, soweit sie dessen subjektive Leistungsfähigkeit bestimmen. Dagegen ist für die Einkommensteuer die Berücksichtigung solcher Verhältnisse geradezu charakteristisch. Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuer kann der Roh-, aber auch der Reinertrag sein. Während ersteren die Praxis bevorzugte, hat letzteren die Finanzwissenschaft gefordert (5). Entsprechend dem Wesen der Ertragsteuer ist der Steuertarif proportional im Gegensatz zu einer progressiven Ausgestaltung bei der Einkommensteuer. Die Erhebung der Ertragsteuer erfolgt teils im Veranlagungs-, teils im Abzugsverfahren. Letzteres ist kein wesentliches Merkmal einer Ertragsteuer, es läßt lediglich das Bestehen einer solchen vermuten (6).

Eine typische Ertragsteuer war die 1920 in Deutschland eingeführte Kapitalertragsteuer (7), die selbständig neben der allgemeinen Einkommensteuer bestand und während der Inflation 1923 beseitigt wurde. Steuerpflichtig waren Dividenden, Zinsen, Diskontbeträge usw. als Roheinnahmen, also ohne Abzug von Werbungskosten, Schuldzinsen, persönlichen Freibeträgen usw. Die Faktoren der persönlichen Leistungsfähigkeit des Empfängers der Erträge blieben außer Betracht. Der Schuldner der Kapitalerträge hatte die Steuer in Höhe von 10 v. H. im Abzugsverfahren an das Finanzamt abzuführen.

Im Vergleich zu dieser Ertragsteuer soll die Lohnsteuer auf Grund der gesetzlichen Vorschriften von 1925 (8) kurz dargestellt werden. Objekt der Lohnsteuer war der Arbeitslohn (Löhne, Gehälter usw.). Abzugsfähig waren Werbungskosten, Schuldzinsen, dauernde Lasten, außergewöhnliche Ausgaben infolge Krankheit und dgl. Erst von einer bestimmten Höhe ab wurde der Lohn der Steuer unterworfen, d. h. ein Existenzminimum in Höhe von RM 600 für den Ledigen blieb steuerfrei, dieser Freibetrag erhöhte sich für die Ehefrau und für die Kinder auf das Familienexistenzminimum. Erhoben wurde die Lohnsteuer im Abzugsverfahren in der Weise, daß der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung 10 v. H. an das Finanzamt abzuführen hatte. Dieser proportionale Satz, der im Rahmen des Einkommensteuertarifs für die unterste Einkommensstufe bis 8.000 RM galt, wirkte sich infolge der erwähnten Freibeträge degressiv aus. Unter bestimmten Voraussetzungen (z. B. schwankender Arbeitslohn, unständige Beschäftigung) konnte der Arbeitnehmer die Erstattung überzahlter Lohnsteuerbeträge beanspruchen.

(4) Bickel, Wilhelm : Ertragsteuern a. a. O. S. 403 ff.

(5) ebd. S. 416

(6) ebd. S. 415

(7) Kapitalertragsteuergesetz v. 29. 3. 1920, RGBI 1920, S. 345

(8) EStG v. 10. 8. 1925, RGBI 1925 I S. 189 und die Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn, Reichsministerialblatt 1925 S. 1186

Zusammenfassend ist festzuhalten, daß bei beiden Steuerarten der Ertrag einer bestimmten Quelle, einmal die Zinsen usw. des Kapitals, zum anderen der Lohn der Arbeit Objekt und gleichzeitig Quelle der Steuer war. Erhoben wurde die Steuer in beiden Fällen im Abzugsverfahren. Wesentliche Unterscheidungsmerkmale waren bei der Lohnsteuer die Berücksichtigung bestimmter persönlicher Umstände und die progressive Tarifgestaltung, zwei Faktoren, die bei der Kapitalertragsteuer fehlten. Letztere war nach allem auf die Beziehung zwischen Ertrag und Quelle, die Lohnsteuer dagegen auf diejenige zwischen Ertrag und Empfänger zugeschnitten. Der Vergleich zeigt, daß die Lohnsteuer von 1925 keine Ertragsteuer war. Diese Feststellung trifft im Rahmen des in dieser Arbeit zugrunde gelegten Zeitraumes für Deutschland allgemein auf die Lohnsteuer zu, abgesehen von gewissen Sondersteuern, deren ertragsteuerartiger Charakter im Verlauf der Arbeit noch hervorgehoben werden wird. Sie gilt gleichfalls für Großbritannien, nicht zuletzt für die im P. A. Y. E. System erhobene Steuer vom Arbeitslohn. Stets war die Lohnsteuer im untersuchten Zeitraum auf die Verhältnisse des Empfängers abgestellt, damit hat sie sich wesentlich von einer Ertragsteuer unterschieden. Mit diesem Ergebnis ist gleichzeitig auf die eingangs gestellte Frage eine Antwort gefunden in dem Sinn, daß die Lohnsteuer keine Arbeitsertragsteuer ist.

Zu Beginn dieses Abschnitts wurde gesagt, daß die Ertragsteuer die Besteuerung des Wirtschaftserfolges im Hinblick auf die Quelle, die Einkommensteuer die Besteuerung des Wirtschaftserfolges bezüglich des Empfängers darstellt. Da die Lohnsteuer keine Ertragsteuer ist, die Besteuerung des Arbeitslohnes aber eine Reihe persönlicher Umstände des Empfängers berücksichtigt, könnte hier eine Einkommensteuer vermutet werden. Ob das zutrifft, wird der folgende Vergleich zwischen der Lohnsteuer und der Einkommensteuer zeigen, wozu die Einkommensteuer nach dem EStG von 1959 herangezogen wird (9).

Abschnitt 2

Vergleich zwischen der Lohn- und Einkommensteuer

Nach dem EStG 1959 ist jede natürliche Person mit ihrem Einkommen steuerpflichtig. Das Einkommen ist Objekt und Quelle der Steuer, es stellt die Summe der im Gesetz näher bestimmten Einkünfte, beispielsweise derjenigen aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit usw. dar. Die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen (Werbungskosten, Betriebsausgaben) sind abzugsfähig. Verluste einer Einkunftsart können mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Besondere Umstände, wie Krankheiten, Verschuldung, dauernde Lasten

(9) EStG i. d. F. v. 30. 6. 1959, BGBl 1959 I S. 339

und dgl., welche die persönliche Leistungsfähigkeit des Einkommensempfängers beeinträchtigen, werden berücksichtigt. Der Tarif ist progressiv. Soweit das Einkommen bestimmte Freibeträge (Existenzminimum) nicht übersteigt, bleibt es steuerfrei. Erhoben wird die Einkommensteuer teils nach Veranlagung im Wege von Vorauszahlungen, teils im Abzugsverfahren.

Ein zusammenfassender Vergleich zeigt, daß die Lohn- und die Einkommensteuer in folgenden wesentlichen Merkmalen grundsätzlich übereinstimmen: In der Identität von Steuergegenstand und Steuerquelle insofern, als der Arbeitslohn bei der Masse der Arbeitnehmer die einzige Einkunftsart und damit das Einkommen überhaupt darstellt (10), aus dem die Steuer auch bezahlt wird. Weiter besteht Übereinstimmung in der Berücksichtigung bestimmter persönlicher Verhältnisse des Empfängers der Einkünfte sowie in der progressiven Tarifgestaltung. Die Erhebung der Lohnsteuer erfolgt im Abzugsverfahren (11), das auch bei einigen anderen Einkunftsarten neben den Vorauszahlungen angewendet wird. Es hat bei der Lohnsteuer spezielle Probleme aufgeworfen, wie im Verlauf der Arbeit noch gezeigt und hier nur angedeutet werden soll. An dieser Stelle ist von Bedeutung, daß die Lohnsteuer nicht auf den Ertrag und seine Quelle, sondern wie die Einkommensteuer auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Einkommensempfängers abgestellt ist.

Nach allem bestätigt der Vergleich, daß die Lohnsteuer die Einkommensteuer der Bezieher von Arbeitserträgen, genauer von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist, die im Abzugsverfahren erhoben wird. Das ist auch in formeller Hinsicht daran erkennbar, daß die Lohnsteuer in Deutschland wie in Großbritannien im Rahmen der einkommensteuerlichen Vorschriften geregelt ist. So wurde z. B. in Deutschland schon 1921 in der Begründung (12) zum Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn ausdrücklich darauf hingewiesen,

-
- (10) Die nicht aus Arbeitslohn bestehenden Einkünfte eines Lohnsteuerpflichtigen werden in der Regel in einer Veranlagung erfaßt. Der Anteil der veranlagten Lohnsteuerpflichtigen an der Gesamtzahl der Lohnsteuerpflichtigen beträgt nach deutschen Verhältnissen etwa 2-3 v. H. (s. Tab. 13 in Teil II, Kap. III, Abschn. 1). Dieser Prozentsatz enthält aber außer Lohnsteuerpflichtigen mit sonstigen Einkünften noch andere veranlagungspflichtige Arbeitnehmer.
- (11) Arbeitnehmer, deren jährlicher Arbeitslohn eine bestimmte Grenze (nach den gegenwärtigen deutschen Vorschriften DM 24.000, --) übersteigt, werden veranlagt und müssen die evtl. im Abzugsverfahren zuwenig einbehaltene Steuer selbst an das Finanzamt zahlen. In Großbritannien können auch zuwenig gezahlte Steuerbeträge im Abzugsverfahren erhoben werden.
- (12) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 367 Nr. 2253 S. 5

daß mit diesem Gesetz der Arbeitslohn zwar in vereinfachter Form besteuert werde, daß er jedoch wie jedes andere Einkommen der Einkommensteuer unterliege (13).

Abschnitt 3

Zur Bezeichnung "Lohnsteuer"

Es wurde festgestellt, daß die Lohnsteuer die Einkommensteuer der Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist. Dann entsteht die Frage, warum für diesen Kreis von Einkommensteuerpflichtigen das Wort Lohnsteuer gebraucht wird, wie z. B. in der deutschen Einkommensteuergesetzgebung. In Großbritannien läßt sich keine derartige Sonderbezeichnung für die Einkommensteuer vom Arbeitslohn finden. So ist beispielsweise in der für den Arbeitgeber bestimmten Anleitung zur Durchführung des Abzugsverfahrens (14) nur von "income tax" bzw. einfach von "tax" die Rede.

Die Ursachen für die Entstehung des Wortes Lohnsteuer in Deutschland können bei den davon Betroffenen und beim Gesetzgeber liegen. Was die Betroffenen, d. h. die Arbeitnehmer und auch die Arbeitgeber anlangt, so mag hier der Wunsch bestimmend gewesen sein, für das einfache Erhebungsverfahren der Einkommensteuer vom Arbeitslohn eine ebenso kurze und einfache Bezeichnung zu verwenden. Weiter könnte bei den Arbeitnehmern der Eindruck maßgebend gewesen sein, als "Lohnsteuerpflichtige" nicht nur bezüglich der Steuererhebung, sondern auch hinsichtlich weiterer Punkte anders als die "Einkommensteuerpflichtigen" behandelt zu werden. Solche Unterschiede lassen sich schon für 1920 feststellen. Zu diesem Zeitpunkt war das Abzugsverfahren so gestaltet, daß der Arbeitgeber zu Lasten des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung 10 v. H. vom Bruttolohn, also ohne Berücksichtigung irgendwelcher abzugsfähiger Ausgaben und persönlicher Freibeträge abzuführen hatte. Dieser ohne Unterschied der Höhe des Einkommens und der Familienverhältnisse prozentual gleichhohe Steuerabzug wurde seinerzeit als ungerecht empfunden. Zudem waren die genauen Vorschriften nur ungenügend bekannt.

- (13) Es sei darauf hingewiesen, daß zur Lohnsteuer gelegentlich auch eine Teilertragsteuer gerechnet wird, die ein Glied eines die Erträge der Produktionsfaktoren besteuernenden Ertragsteuersystems darstellt. Als Beispiel einer solchen Teilertragsteuer wird die Lohnsummensteuer innerhalb des gegenwärtigen deutschen Gewerbesteuersystems angeführt. Siehe dazu Littmann, Konrad : Lohnsteuer, in : Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 28. Lfg. S. 38 ff.
- (14) vgl. The Board of Inland Revenue : The Employer's Guide To "Pay As You Earn", April 1953

So entstand bald die irrige Meinung, der Steuerabzug stelle die endgültige Steuerschuld dar (15). Tatsächlich waren aber die Steuerabzugsbeträge als Abschlagszahlungen gedacht, die in einer für jeden Steuerpflichtigen vorgesehenen Veranlagung mit der endgültigen Steuerschuld verrechnet werden sollten. Ein weiteres Phänomen, daß speziell in Inflationszeiten wie derjenigen nach dem ersten Weltkrieg in Deutschland bei den Lohnsteuerpflichtigen das Gefühl einer Benachteiligung erwecken dürfte, ist das der Kaufkraftverschlechterung. Dies läßt sich kurz so formulieren, daß der Lohnsteuerpflichtige die Steuerschuld mit "gutem" Geld, der Einkommensteuerpflichtige sie mit "schlechtem" Geld tilgt. Besonders stark wirkt sich diese Erscheinung aus, wenn der Geldwert rapide abnimmt und die Bezieher sonstiger Einkünfte ihre Steuer erst nach Veranlagung ohne Vorauszahlung zu entrichten brauchen, wie letzteres z. B. in Großbritannien anzutreffen ist (16). Gesetzlich bestätigt wurde der Eindruck einer andersartigen Behandlung der Lohnsteuerpflichtigen ferner durch das Verbot der Erstattung überzahlter Lohnsteuerbeträge, das in Deutschland lange Zeit bestanden hat. Schließlich fühlt sich der Arbeitnehmer den Einkommensteuerpflichtigen gegenüber auch insofern benachteiligt, als seine Einkünfte im Abzugsverfahren nahezu restlos erfaßt werden können.

Der Gesetzgeber hat die Bezeichnung Lohnsteuer nur zögernd und einschränkend in die gesetzlichen Vorschriften aufgenommen. Im deutschen Einkommensteuergesetz von 1920 war lediglich bestimmt, daß jeder Arbeitgeber den Abzug zu Lasten des Arbeitnehmers vorzunehmen habe. Erstmals tauchte das Wort Lohnsteuer in den gesetzgebenden Gremien 1921 in einem Gesuch des 11. Ausschusses an die Reichsregierung auf. Danach wurde die Regierung ersucht, dem Ausschuß Material darüber vorzulegen, "in welcher Weise der Lohnabzug zu einer Lohnsteuer ausgestaltet werden kann, die bei geringen Einkommen an die Stelle der Einkommensteuer tritt..." (17). Das erste Steuergesetz, in dem der Ausdruck Lohnsteuer verwendet worden ist, war das Gesetz über die Beschränkung der Einnahmen aus der Lohnsteuer v. 3. 9. 1925 (18). Im Einkommensteuergesetz selbst erscheint dieser Ausdruck erst 1934 und zudem in einer Form, die bis heute unverändert geblieben ist. So werden unter der Überschrift "Entrichtung der Steuer" zuerst die "Vorauszahlungen" und anschließend der "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)" geregelt (19). In dieser Formulierung kommt die richtige Vorstellung von der Lohnsteuer als einer besonderen Erhebungsform der Einkommensteuer vom Arbeitslohn zum Ausdruck; gleichzeitig

(15) Klemmt, Erich : Der Steuerabzug als Arbeitsertragsteuer, in : Deutsche Steuerzeitung, Jg. IX 1920-1921 S. 332

(16) vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im Teil III

(17) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 366, Drucksache Nr. 1710 S. 1349

(18) RGBl 1925 I S. 331

(19) vgl. das EStG v. 16. 10. 1934, RGBl 1934 I S. 1005 und das EStG i. d. f. v. 30. 6. 1959 a. a. O.

wurde eine im Volk längst geläufige, aber nicht ganz zutreffende Bezeichnung legalisiert. Zutreffend ist sie auch nach den obigen Feststellungen deswegen nicht, weil es sich bei der Lohnsteuer nicht um eine Sondersteuer vom Arbeitslohn sondern um die im Abzugsverfahren erhobene Einkommensteuer vom Arbeitslohn als einer von mehreren einkommensteuerpflichtigen Einkunftsarten handelt. Trotz allem soll in dieser Arbeit die Bezeichnung Lohnsteuer wegen ihrer Einfachheit, der Kürze des Ausdrucks und ihrer Popularität sowohl für deutsche als auch für britische Verhältnisse beibehalten werden. Desgleichen sollen die geläufigen Bezeichnungen "Lohnsteuerpflichtiger" (Arbeitnehmer, nichtveranlagter Steuerpflichtiger, Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) und "Einkommensteuerpflichtiger" (Bezieher von sonstigen Einkünften, Veranlagter) in dieser Arbeit verwendet werden, obwohl das nicht korrekt ist. Denn einmal sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit genau so "einkommensteuerpflichtig" wie andere Einkünfte; weiter können Lohnsteuerpflichtige, die außer Arbeitslohn sonstige Einkünfte beziehen, unter die Veranlagten und damit unter die "Einkommensteuerpflichtigen" fallen.

Ist die Lohnsteuer eine Einkommensteuer, muß sie wie letztere nach der Leistungsfähigkeit des Einkommensempfängers bemessen werden (20) und dementsprechend alle Merkmale einer Einkommensteuer in gleichem Maß aufweisen. Daher werden im folgenden die Merkmale der Einkommensteuer und ihre Bedeutung für die Lohnsteuer erörtert werden.

(20) Die Verteilung der Steuerlast hat u. a. nach der Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers zu erfolgen; vgl. Wilhelm Gerloff : Steuerwirtschaftslehre, in : Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd. 2. Aufl. Tübingen 1956 S. 240, insb. S. 268 ff.

Kapitel II

Die Merkmale der Einkommensteuer und ihre Bedeutung für die Lohnsteuer

Abschnitt 1

Kurzer Überblick über die Merkmale der Einkommensteuer (21)

Kennzeichnend für jede echte Einkommensteuer ist die Identität von Steuergegenstand, -bemessungsgrundlage und -quelle. Diese Eigenschaft ermöglicht es der Einkommensteuer, "die individuelle Steuerkraft so exakt und umfassend zu treffen wie keine andere Abgabe" (22). Gegenstand, Bemessungsgrundlage und Quelle der Einkommensteuer ist das Einkommen als Gesamtheit der Einkünfte, die einer Person während eines Jahres zufließen. Persönlich einkommensteuerpflichtig ist grundsätzlich jede Person, die über Einkommen verfügt. Bei dem Begriff Einkünfte handelt es sich um eine Nettogröße dergestalt, daß von den Einnahmen die zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben (Werbungskosten, Betriebsausgaben) abzuziehen sind. Die Summierung der Einkünfte schließt die Verrechnung negativer Ergebnisse einer Einkunftsart mit positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten (Verlustausgleich) sowie die Übertragung eines Nettogesamtverlustes auf folgende Jahre (Verlustvortrag) ein. Es ist das wirkliche und kein fiktives Einkommen zu ermitteln, so daß Pauschalierungen, Schätzungen und Merkmalsbesteuerung grundsätzlich ausgeschlossen sind. Ein weiteres Merkmal der Einkommensteuer besteht darin, daß bei ihr alle Umstände der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers in größtmöglichem Maß berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung solcher Umstände erfolgt durch Differenzierungen der Steuerlast. Diese Differenzierungen können genereller und spezieller, erstere wiederum quantitativer und qualitativer Art sein. Die generell-quantitative Differenzierung kommt in der Tarifprogression zum Ausdruck, die bei wachsender Bemessungsgrundlage eine absolut und relativ steigende Steuerlast zur Folge hat. Mit der generell-qualitativen Differenzierung soll der unterschiedlichen Wirtschaftskraft bestimmter Einkommensarten, im wesentlichen derjenigen von "Besitz-einkommen" und "Arbeitseinkommen" durch eine Begünstigung des letzteren Rechnung getragen werden. Kriterien der speziellen Differenzierung sind insbesondere Familienstand, Alter, Gesundheitszustand, Verschuldung usw. des Steuerpflichtigen. Als letztes Merkmal der Einkommensteuer ist das Deklarationsverfahren anzuführen, das die Voraussetzung für eine exakte Ermittlung

(21) Die Darstellung der Merkmale richtet sich nach Neumark, Fritz : Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947

(22) ebd. S. 28

der Gesamtheit der Einkünfte sowie der sonstigen Umstände der persönlichen Leistungsfähigkeit des Zensiten bildet.

Abschnitt 2

Die Gesamtheit der Einkünfte

Nach den obigen Ausführungen wird grundsätzlich jede Person mit ihrem wirklichen Einkommen als der Gesamtheit der ihr während eines Jahres zugeflossenen Einkünfte zur Einkommensteuer herangezogen. Während die sich aus dem Begriff der Einkünfte ergebenden Fragen der Abzugsfähigkeit von Ausgaben, des Verlustausgleichs usw. im nächsten Abschnitt erörtert werden, sollen hier Probleme des Arbeitslohnes als der für die Arbeitnehmer typischen Einkunftsart und solche der sonstigen Einkünfte behandelt werden.

Lohnsteuerpflichtig ist der Arbeitslohn. Aus dem bereits erwähnten funktionalen Lohnbegriff ergibt sich, daß für den Anbieter von Arbeitsleistung (Arbeitnehmer) der Arbeitslohn ein Einkommenselement darstellt. Man kann auch im Arbeitslohn die Einnahmen (monetärer und naturaler Art) sehen, die der Arbeitnehmer aus dem Verkauf seiner Arbeitsleistung bzw. aus einem Dienstverhältnis bezieht. Demnach wären kein Arbeitslohn Einnahmen, die der Arbeitnehmer zwar aus einem Dienstverhältnis, aber nicht als Entgelt für seine Arbeitsleistung erhält, wie beispielsweise Auslagen für den Arbeitgeber. Weiter wären nicht als Arbeitslohn zu betrachten Einnahmen, die einem Arbeitnehmer aus anderen Quellen als einem Dienstverhältnis zufließen. Soweit solche Einnahmen steuerpflichtig sind, wären sie den anderen Einkunftsarten zuzurechnen. Die Forderung nach Ermittlung der Gesamtheit der Einkünfte hätte auch für die Einnahmen im allgemeinen und für den Arbeitslohn im besonderen zu gelten, da die Einnahmen einen wesentlichen Bestandteil der Einkünfte darstellen.

Die Gesetzgeber (23) pflegen zum Arbeitslohn alle Einnahmen zu rechnen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis oder aus einem früheren Dienstverhältnis zufließen; dabei ist es gleichgültig, ob es sich um naturale oder monetäre Einnahmen handelt. Der Grundsatz der uneingeschränkten Erfassung des Naturallohnes ist zwar in Deutschland (24), nicht aber in Großbritannien verwirklicht (25). Namentlich werden als Arbeitslohn aufgeführt Gehälter,

(23) vgl. § 2 LStDV i. d. F. v. 22. 7. 1959, BGBl 1959 I S. 477 sowie The Board of Inland Revenue : The Employer's Guide To "Pay As You Earn", April 1953, §§ 50 ff.

(24) vgl. § 2 LStDV 1959

(25) The Employer's Guide a. a. O. § 53

Löhne, Pensionen, Tantiemen, vom Arbeitgeber übernommene Steuerbeträge und Überstundenzuschläge bzw. Mehrarbeitslöhne.

Der letztgenannte Posten unterliegt in praxi häufig Sonderregelungen (26), indem Mehrarbeitslöhne begünstigt, etwa lohnsteuerlich befreit werden. In einem Sonderfall waren die besagten Einnahmen sogar in voller Höhe als Lohnsteuer abzuführen. Gegen eine solche totale steuerliche Konfiskation läßt sich einwenden, daß damit der Leistungswille der betroffenen Arbeitnehmer gelähmt werden kann. Zugunsten einer Befreiung der Mehrarbeitslöhne wird vielfach angeführt, daß die Technik des Abzugsverfahrens dem Arbeitnehmer die progressive Steuerbelastung besonders deutlich veranschauliche und ihn von der Leistung zusätzlicher Arbeiten abhalten könne (27). Diese Behauptung erscheint jedoch nicht stichhaltig, wie eingehende Untersuchungen in Großbritannien erwiesen haben (28). Überdies kann eine steuerliche Begünstigung der Mehrarbeitslöhne eine Benachteiligung für solche Steuerpflichtigen ergeben, deren Einkünfte Einnahmen der begünstigten Art nicht enthalten oder die ihre vergleichbaren zusätzlichen Einnahmen z. B. aus selbständiger Arbeit normal versteuern müssen. Es sei hier gedacht an den Arzt, der Sonntags zu einem Patienten gerufen wird, an den Taxichauffeur, der eine Nachtfahrt ausführt. Weiter trägt eine Begünstigung der Mehrarbeitslöhne nicht dem Grundsatz Rechnung, daß die wirklichen Einnahmen in ihrer Gesamtheit zu erfassen sind. Schließlich dürfte dem Unternehmer durch eine normale Besteuerung der Mehrarbeitslöhne weniger Arbeit entstehen als bei einer steuerlichen Befreiung. Denn in letzterem Fall müßte der Arbeitgeber vor Anwendung der Steuertabelle aus dem Gesamtarbeitslohn die steuerbefreiten Teile aussondern und so zusätzliche Rechenarbeiten bewirken.

Für Trinkgelder kann man gleichfalls Sondervorschriften finden. So gehören z. B. in Deutschland (29) die sog. freiwilligen Trinkgelder bis zu einem Betrag von DM 600 jährlich nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Abgesehen davon, daß mit dieser partiellen Befreiung nicht die Gesamtheit der Einnahmen erfaßt wird, bedeutet diese Sonderregelung, daß ein Teil der Lohnsteuerpflichtigen eine fragwürdige Vergünstigung erhält.

(26) s. § 2 der Durchführungsverordnung zum Abschn. IV der Kriegswirtschaftsverordnung v. 11. 10. 1939, RGBI 1939 I S. 2053 sowie die Verordnung über die Nichtbesteuerung der Zuschläge für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit v. 7. 11. 1940, RGBI 1940 I S. 1478

(27) Her Majesty's Stationary Office : Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Second Report, Cmd. 9105, London, (nachstehend zitiert als Second Report) S. 13 Ziff. 38 ff.

(28) ebd. S. 13 Ziff. 40 sowie S. 91 f.

(29) § 4 LStDV 1959

Von denjenigen Einnahmen eines Arbeitnehmers, die er zwar aus einem Dienstverhältnis, aber nicht als Entgelt für die Nutzung seiner Arbeitskraft bezieht und denen daher die Eigenschaft als Arbeitslohn nicht beigelegt werden kann, sind in erster Linie zu nennen die vom Arbeitgeber ersetzten Aufwendungen für Dienstreisen, sonstige Aufwandsentschädigungen sowie der Ersatz von Auslagen. In den gesetzlichen Vorschriften pflegen derartige Einnahmen von der Lohnsteuerpflicht ausdrücklich ausgenommen zu werden (30). Vielfach erweisen sich allerdings Sonderbestimmungen als erforderlich, die verhindern sollen, daß lohnsteuerpflichtige Bezüge in die genannten Einnahmen eingereiht und damit der Lohnsteuerpflicht entzogen werden (31). Zweifelhaft kann die steuerliche Behandlung von Geschenken des Arbeitgebers an Arbeitnehmer sein. Oft dürften solche Geschenke im Zusammenhang mit dem Betrieb und dem Arbeitnehmer als Arbeitskraft stehen. Soweit eine Schenkung eindeutig außerhalb der Betriebssphäre liegt, wird man von steuerpflichtigem Arbeitslohn nicht sprechen können. In derartigen Zweifelsfällen hilft sich der Gesetzgeber ebenfalls mit Sondervorschriften wie z.B. in Deutschland bezüglich der lohnsteuerlichen Behandlung von Jubiläumsgeschenken, die nur in begrenztem Umfang steuerfrei sind (32).

Obwohl nach den bisherigen Darlegungen für die Mehrheit der Arbeitnehmer der Arbeitslohn das Einkommen und damit Gegenstand, Bemessungsgrundlage und Quelle der Lohnsteuer ist, spielen bei den Lohnsteuerpflichtigen auch sonstige Einkünfte wie solche aus Gewerbebetrieb, aus Vermögensbesitz usw. eine Rolle. Für die von den Lohnsteuerpflichtigen bezogenen sonstigen Einkünfte finden sich nicht selten fragwürdige Sondervorschriften. So wurden in Deutschland eine Zeitlang die Bezüge (im wesentlichen Renten) aus der gesetzlichen Sozialversicherung als Arbeitslohn angesehen und der Lohnsteuer unterworfen (33). Ob diese Bezüge Arbeitslohn sind, kann zweifelhaft sein. Sie sind in Verbindung mit der Sozialversicherung zu sehen (34). In diese zahlen die Mitglieder der Sozialversicherung (hauptsächlich Arbeitnehmer) Beiträge, zu denen noch die Arbeitgeberanteile sowie Staatszuschüsse kommen. Wird ein Mitglied etwa wegen Invalidität oder wegen Erreichens der Altersgrenze arbeitsunfähig, erhält es

(30) § 4 LStDV 1959 sowie The Employer's Guide a. a. O. § 53

(31) vgl. Abschn. 20 ff. LStR v. 5. 8. 1960, BAnz. Nr. 153 v. 11. 8. 1960 und The Employer's Guide a. a. O. §§ 122 ff.

(32) vgl. § 5 LStDV 1959

(33) Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 21. 7. 1921, RGBI 1921 I S. 845 u. die Durchführungsbestimmungen zu diesem Gesetz v. 3. 12. 1921, ZBl. f. d. D. R. 1921 S. 913

(34) vgl. die Arbeiterrenten- und Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetze v. 23. 7. 1957, BGBl 1957 I S. 45 ff.

von der Sozialversicherung eine Rente. Aus dieser kurzen Darstellung ist ersichtlich, daß die fraglichen Bezüge schwerlich Arbeitslohn, d.h. Einnahmen eines Arbeitnehmers aus einem Dienstverhältnis sind.

Eine weitere besonders in Deutschland anzutreffende Sonderregelung besteht darin (35), daß die sonstigen Einkünfte der Lohnsteuerpflichtigen erst von einer bestimmten Höhe ab einkommensteuerpflichtig sind. Damit soll der Finanzverwaltung die Veranlagungsarbeit erleichtert werden (36). Eine solche Regelung ist aber kaum vereinbar mit dem Grundsatz der Erfassung der Gesamtheit der Einkünfte.

Abschnitt 3

Das Nettoeinkommen

Für die Einkommensbesteuerung ist von den Einkünften auszugehen, d. h. die Einnahmen sind um die zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben zu kürzen. Die Summierung der Einkünfte schließt den Verlustausgleich und ggfs. den Verlustvortrag ein.

Wie bei der Einkommensteuer, wäre auch bei der Lohnsteuer der Arbeitslohn um die zu seiner Erzielung notwendigen Ausgaben zu kürzen. Bei diesen abzugsfähigen Ausgaben handelt es sich im wesentlichen um Beiträge zu Berufsständen (37), Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Aufwendungen für Werkzeuge und Berufskleidung usw. Diese Posten werden nach deutschem Sprachgebrauch unter der Bezeichnung Werbungskosten zusammengefaßt, während andere Ausgabearten wie z.B. Zinsen für Schulden, die mit keiner Einkunftsart im Zusammenhang stehen, gewisse Versicherungsprämien und dgl. als Sonderausgaben bekannt sind.

Ein für die Lohnsteuer typisches Problem ist das des Umfangs, in dem derartige Ausgaben zum Abzug zugelassen werden sollen. Dem Prinzip der Ermittlung des wirklichen Einkommens würde es entsprechen, wenn diese Ausgaben bei jedem Lohnsteuerpflichtigen in der tatsächlich entstandenen Höhe abzugsfähig wären. Das würde dazu führen, daß sich die Finanzverwaltung mit den Ausgabenverhältnissen einer Vielzahl von Empfängern kleiner und kleinster Einkommen befassen müßte. So entfielen z.B. 1957 in der Bundesrepublik Deutschland auf Bruttolohngruppen bis unter DM 6.000 jährlich 75,1 v. H., von DM 6.000 bis unter DM 12.000 22,5 v. H. und von DM

(35) vgl. § 46 EStG 1959

(36) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 367, Drucksache 2253 S. 7

(37) § 20 LStDV 1959

DM 12. 000 und mehr 2, 4 v. H. aller Lohnsteuerpflichtigen (38). Um der Finanzverwaltung die beträchtliche Arbeit mit der Prüfung der Ausgabenverhältnisse zu erleichtern, können die abzugsfähigen Ausgaben in Form von Pauschalen verrechnet werden. Dabei ist eine Reihe von Differenzierungen und Gestaltungsmöglichkeiten denkbar. So können Pauschalen entweder in einer für sämtliche Lohnsteuerpflichtige gleichmäßig geltenden Höhe festgesetzt werden oder es können Differenzierungen nach Berufsgruppen erfolgen wie z. B. in Deutschland (39) und Großbritannien (40). Ferner finden sich Differenzierungen der Pauschale nach Art der Ausgaben, so z. B. nach Werbungskosten und Sonderausgaben (41). Eine Pauschalregelung kann auch so gestaltet sein, daß mit der Pauschale entweder sämtliche Ausgaben unabhängig von ihrer tatsächlichen Höhe abgegolten werden oder daß die tatsächlichen Ausgaben insoweit als zusätzlich abzugsfähig anerkannt werden, wie sie die Pauschale übersteigen. Dieser übersteigende Betrag kann nochmals einer Pauschalregelung unterworfen werden. Schließlich ist noch auf eine Gestaltungsmöglichkeit bei der nach Ausgabearten differenzierten Pauschalregelung hinzuweisen, wie sie gegenwärtig in Deutschland besteht. Danach können die die Pauschale z. B. der Werbungskosten übersteigenden tatsächlichen Ausgaben auch dann als zusätzlich abzugsfähig anerkannt werden, wenn die Sonderausgabenpauschale durch die tatsächlichen Sonderausgaben noch nicht voll ausgenutzt ist.

Die Wirkung dieser in Deutschland sehr lange Zeit angewendeten Regelung soll an folgendem Beispiel dargestellt werden (42): Einem Arbeitnehmer entstehen jährlich Werbungskosten von DM 764 und Sonderausgaben von DM 436, insgesamt abzugsfähige Ausgaben von DM 1. 200. Da die Werbungskostenpauschale von DM 564 um DM 200 überschritten wird, trägt in dieser Höhe das Finanzamt auf der Steuerkarte einen Freibetrag ein, den der Arbeitgeber bei der Lohnsteuerberechnung zu berücksichtigen hat. Damit sind für Werbungskosten jährlich DM 764 zu verrechnen. Außerdem ist trotz tatsächlicher Sonderausgaben von jährlich DM 436 die Pauschale von DM 636 anzusetzen. Zur Berechnung der Lohnsteuer sind also vom Arbeitslohn DM 764 Werbungskosten und DM 636 Sonderausgaben = DM 1. 400 abzuziehen, obwohl sich die tatsächlichen Ausgaben auf nur DM 1. 200 belaufen. Damit entsteht dem Lohnsteuerpflichtigen insoweit ein Vorteil, wie infolge der Verrechnung von DM 1. 400

(38) Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes, Bd. 230 : Bruttolohn und Lohnsteuer 1955 und 1957, S. 49

(39) Abschn. 24a LStR 1960

(40) Bundesministerium der Finanzen: Finanzbericht Nr. 9, Der Steuerabzug vom Arbeitslohn in der Deutschen Bundesrepublik, in Belgien, Großbritannien und den USA unter besonderer Berücksichtigung des britischen Lohnsteuerabzugsverfahrens, Bonn, 1953, S. 22 (nachstehend als Finanzbericht zitiert).

(41) §§ 20 u. 20 a LStDV 1959

(42) es wird ausgegangen von den in den §§ 20 u. 20a LStDV 1959 festgesetzten Pauschalen

abzugsfähiger Ausgaben geringere Nettoeinkünfte zugrunde gelegt werden und entsprechend weniger Lohnsteuer zu zahlen ist als bei Berechnung der tatsächlichen und niedrigeren Ausgaben. Dementsprechend fließt ein geringeres Steueraufkommen in die öffentlichen Kassen. Außerdem ist im Zusammenhang mit den Eintragungen zusätzlicher Freibeträge auf den Steuerkarten auf die Arbeit der Finanzverwaltung hinzuweisen, die bei einer Verrechnung der die Werbungskostenpauschale übersteigenden Beträge mit der unausgenutzten Sonderausgabenpauschale entfielen.

Erblickt man in der Pauschalierung abzugsfähiger Ausgaben angesichts der Forderung nach Ermittlung des wirklichen Einkommens ein Übel, auf das man jedoch im Interesse einer möglichst einfachen Ermittlung der Ausgaben und damit auch des Einkommens nicht verzichten zu können glaubt, fragt es sich, wie eine Pauschalregelung günstigenfalls beschaffen sein könnte. Nach allem dürfte diejenige Regelung eine optimale sein, die einerseits der Finanzverwaltung die geringstmögliche Arbeit verursacht, andererseits dem wirklichen Einkommen möglichst nahe kommt. Eine solche Regelung müßte den unterschiedlichen Ausgabestrukturen in den einzelnen Berufszweigen Rechnung tragen und dementsprechend differenziert sein. Soweit die tatsächlichen Ausgaben die Pauschale übersteigen, wäre der übersteigende Betrag voll zu berücksichtigen. Ist eine Differenzierung nach Ausgabearten vorgesehen, dürften die die Pauschale einer Ausgabeart übersteigenden Beträge erst nach Verrechnung mit der noch unausgenutzten Pauschale der anderen Ausgabeart als zusätzlich abzugsfähig anerkannt werden.

Es ist noch auf die Frage der Änderung von Pauschalen einzugehen. Mit der Pauschale sollen die zur Erzielung der Einnahmen (Arbeitslohn) notwendigen Ausgaben bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Daher sollte die Pauschale denjenigen tatsächlichen abzugsfähigen Ausgaben engstens angepasst sein, die der Masse der Arbeitnehmer (ggfs. eines bestimmten Berufszweiges) durchschnittlich entsteht. Soweit sich dieser durchschnittliche Ausgabenbetrag verändert, sollte auch die Pauschale neu festgesetzt werden. Eine Festsetzung der Pauschale aus anderen Gründen sollte daher grundsätzlich ausgeschlossen sein.

Zum Schluß dieses Abschnitts sind noch Probleme des Verlustausgleichs und -vortrags zu behandeln. Die Möglichkeit dazu sollte den Lohnsteuer- und Einkommensteuerpflichtigen in gleichem Maß geboten sein. Der Verlustausgleich "versteht sich bei dem Summencharakter des Einkommens von selbst" (43). Der Verlustvortrag dürfte bei Lohnsteuerpflichtigen kaum anzutreffen sein; von größerer Bedeutung dagegen ist der Verlustausgleich. Da-

(43) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 29

durch, daß positive Ergebnisse einer Einkunftsart mit negativen Ergebnissen anderer Einkunftsarten verrechnet werden können, wird das steuerpflichtige Einkommen und in der weiteren Folge die zu zahlende Steuer vermindert. In praxi, vornehmlich in Deutschland, hat der Gesetzgeber öfter Regelungen getroffen, welche die steuermindernde Wirkung des Verlustausgleichs bei Lohnsteuerpflichtigen einschränken. So war beispielsweise im EStG 1925 (44) grundsätzlich allen Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Vornahme des Verlustausgleichs zugestanden. Jedoch wurden Verluste bei Lohnsteuerpflichtigen nur insoweit anerkannt, wie sie im Rahmen der Berücksichtigung besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse eine wesentliche Beeinträchtigung ihrer Leistungsfähigkeit ergaben (45). Soweit also bei einem Lohnsteuerpflichtigen Verluste zu keiner wesentlichen Beeinträchtigung seiner Leistungsfähigkeit im dargestellten Sinne führten, wirkten sie sich nicht in einer Minderung des steuerpflichtigen Einkommens und der Steuer aus. In dieser Regelung zeigt sich eine Benachteiligung der Lohnsteuerpflichtigen gegenüber den Einkommensteuerpflichtigen. Daß Regelungen dieser und anderer Art, die bezüglich der Vornahme des Verlustausgleichs und seiner Auswirkungen Unterschiede nach Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen vorsehen, aus den angeführten Gründen grundsätzlich abzulehnen sind, braucht nicht weiter erörtert zu werden.

Abschnitt 4

Differenzierungen der Steuerlast

§ 1

Die generell-quantitative Differenzierung

Die generell-quantitative Differenzierung wird durch eine Progression des Steuertarifs erreicht (46). In den modernen Einkommensteuern ist die Progression wegen ihrer Begrenzung nach oben und wegen der Steuerfreiheit des Existenzminimums als eine unechte bzw. unreine anzusehen. Die Steuerfreiheit des Existenzminimums wird im wesentlichen damit begründet, daß eine Person, deren Einkommen gerade zur Deckung des lebensnotwendigen Bedarfs ausreicht, steuerlich nicht als leistungsfähig angesehen werden kann und daher von der

(44) § 7 Abs. 3 EStG v. 10. 8. 1925, RGBl 1925 I S. 189

(45) vgl. Strutz, Georg : Kommentar zum Einkommensteuergesetz v. 10. 8. 1925, Berlin 1929 Bd. II S. 1236

(46) zum Folgenden vgl. Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 60 ff. u. Bräuer, Karl : Steuertrarife, im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 7. Bd. 4. Aufl. Jena 1926, S. 1102

Steuer befreit werden soll (47). Nach oben ist die Progression begrenzt, sie steigt nicht bis zu 100 v.H., da ein solcher Tarif das Erwerbsstreben, die Kapitalbildung und die Investitionsneigung empfindlich treffen würde. Daher tritt meist von der höchsten Tarifstufe ab ein Proportionalatz in Kraft.

Aus der Fülle der Progressionsformen seien nur die wesentlichsten angeführt (48). So kann die Progression offen als direkte oder verschleiert als indirekte Progression (49) in Erscheinung treten. Im letzten Fall werden bei einem Proportionaltarif bestimmte Abzüge (50) von der Bemessungsgrundlage oder vom Steuerbetrag bzw. -satz vorgenommen.

Weiter kann die Progression die Form eines Stufentarifs (als Steuerbetrags- oder -satztarif) oder eines Kurventarifs (als Staffeltarif mit Teilmengensstafflung oder auch als Formeltarif) aufweisen. Der Nachteil der Stufentarife liegt in der sprungweise erfolgenden Progression und ferner darin, daß innerhalb der Tarifstufen Proportionalität und, besonders beim Betragstarif, Regression auftreten kann. Diesen Nachteil versuchen die Kurventarife zu beseitigen, indem hier die Progression mehr oder minder gleichmäßig verläuft. Von den verschiedenen Formen des Progressionsverlaufs wird eine gleichförmig verzögerte Progression finanzwissenschaftlich im allgemeinen befürwortet (51).

Der Lohnsteuertarif bildet - abgesehen von gewissen noch darzulegenden Ausnahmen - im allgemeinen einen Teil des Einkommensteuertarifs. Er zeichnet sich dadurch aus, daß er in besonderer Weise, etwa durch den Einbau von Pauschalen für abzugsfähige Ausgaben usw., auf die Erfordernisse des Lohnsteuerabzugsverfahrens zugeschnitten ist. Die Idee einer einheitlichen Gestaltung von Einkommen- und Lohnsteuertarif tauchte in Deutschland schon 1921 in den Untersuchungen des Steuerausschusses des Reichstags zu einer Umgestaltung des damaligen Lohnabzugs in eine Lohnsteuer auf (52). Danach sollte die Lohnsteuer bei Lohneinkommen bis zu M 24.000 nach dem niedrigsten Satz der Einkommensteuer in Höhe von 10 v. H. erhoben werden und im übrigen so gestaltet sein, daß das Abzugsverfahren möglichst die endgültige Steuer ergab. In den Untersuchungen heißt es: "Da mit Rücksicht auf eine ein-

(47) auf die Problematik der Befreiung des Existenzminimums von den "indirekten" Steuern wird hier nicht eingegangen

(48) s. insb. Bräuer : Steuertarife a. a. O.

(49) auch Degression genannt, s. Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 81

(50) die Probleme der Familienermäßigungen werden bei den speziellen Differenzierungen behandelt

(51) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 82

(62) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 366, Aktenstück 1710 S. 1380

heitliche Veranlagung und einen einheitlichen Tarif ein Unterschied in der Quelle des Einkommens, d. h. zwischen Gehältern und Löhnen und anderen Einkommen nicht gemacht werden kann, wäre hiermit die Notwendigkeit gegeben, auch das übrige Einkommen bis zu M 24. 000 nur mit einem Steuersatz von 10 v. H. zu unterwerfen und dementsprechend eine Änderung des Tarifs vorzunehmen" (53). Diesen Vorschlag verwirklichte der Gesetzgeber 1921 (54), indem er den Einkommensteuertarif mit einem Satz von 10 v. H. für die ersten angefangenen M 24. 000 steuerbaren Einkommens (d. h. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ebenso wie andere Einkunftsarten) beginnen ließ. Im heutigen deutschen Einkommensteuerrecht offenbart sich die Einheit von Lohn- und Einkommensteuertarif darin, daß die für die Bemessung der Lohnsteuer maßgebliche Jahreslohnsteuertabelle auf der Grundlage der dem Einkommensteuergesetz als Anlage beigefügten Einkommensteuertabelle aufzustellen ist (55). Ähnliche Bestimmungen enthält das britische Einkommensteuergesetz (56). Ein Vergleich der Steuerbelastung, wie er sich jeweils nach der Einkommen- und nach der Jahreslohnsteuertabelle errechnet, zeigt nachstehende Tabelle 1 :

Tabelle 1 : Die Steuerbelastung in DM nach der Einkommen- und Jahreslohnsteuertabelle des EStG 1959 (57)

Steuerpfl. Einnahmen in DM	Ledig		Kinderlos verheiratet ohne Mitarbeit der Frau	
	J ä h r l i c h e S t e u e r n a c h d e r			
	Lohn- steuertabelle	Einkommen- steuertabelle	Lohn- steuertabelle	Einkommen- steuertabelle
1	2	3	4	5
3.600	24	24	-	-
6.000	624	624	288	288
12.000	2.048	2.048	1.488	1.488

(Anmerkung : Zur Berechnung der in den Sp. 3 u. 5 angegebenen Steuerbeträge wurden die steuerpflichtigen Einnahmen der Sp. 1 um dieselbe Pauschale von DM 1.200 für abzugsfähige Ausgaben gekürzt, die in der Jahreslohnsteuertabelle bereits eingearbeitet ist.)

(53) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 366, Aktenstück 1710 S. 1380

(54) s. das Einkommensteueränderungsgesetz v. 24. 3. 1921, RGBI 1921 I S. 313

(55) § 39 EStG 1959

(56) Her Majesty's Stationary Office: The Income Tax Act, 1952, and Finance Acts etc. (so far as they relate to Income Tax) with Statutory Regulations etc., Cross-References to former enactments, tables of rates and personal reliefs and index, London 1952, insb. die §§ 156-169

(57) Berechnungen nach den Vorschriften des EStG 1959

Die Tabelle zeigt, daß die Steuerbelastung nach der Jahreslohnsteuertabelle dieselbe ist wie nach der Einkommensteuertabelle. Hier bedeutet die Einheit von Lohn- und Einkommensteuertarif auch eine materielle Gleichheit. Soweit eine solche Einheit vorliegt, kann man sagen, daß Form, Verlauf und Begrenzung der Progression beim Lohn- und Einkommensteuertarif übereinstimmen. Diese Eigenschaft erscheint wünschenswert, da der Arbeitslohn Einkommen ist und damit auch tariflich wie die übrigen Einkunftsarten grundsätzlich gleich behandelt werden sollte.

Die dargestellte Einheit ist nicht immer gegeben. Von den bereits erwähnten Ausnahmen ist die Tarifordnung des EStG 1934 hervorzuheben (58). Danach wurde auf das Einkommen der Einkommensteuerpflichtigen eine Einkommensteuer(jahres)tabelle angewendet, während die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einer Steuertabelle unterworfen wurden, die auf einen Monat abgestellt und nicht wie nach heutigem deutschen Lohnsteuerrecht letztlich von der Einkommensteuertabelle abgeleitet war. Im EStG 1934 sind Beziehungen zwischen der Einkommen- und Lohnsteuertabelle ähnlich denen im § 39 EStG 1959 nicht enthalten. Die Tarifordnung von 1934 zeigt nicht nur formell, sondern auch materiell Unterschiede, wie aus folgender Tabelle 2 ersichtlich ist :

Tabelle 2 : Die Steuerbelastung auf Grund der Einkommen- und der Lohnsteuertabelle des EStG 1934 (59)

Steuerpfl. Einnahmen in RM	Ledig		Kinderlos verheiratet ohne Mit- arbeit der Ehefrau	
	J ä h r l i c h e Lohn- steuertabelle	S t e u e r Einkommen- steuertabelle	n a c h Lohn- steuertabelle	d e r Einkommen- steuertabelle
1	2	3	4	5
2.400	221,52	256,--	106,08	118,--
4.800	702,--	736,--	380,64	416,--
7.200	1.219,92	1.264,--	761,28	790,--

(Anmerkung : Zur Berechnung der in den Sp. 3 u. 5 aufgeführten Steuerbeträge sind die steuerpflichtigen Einnahmen der Sp. 1 um eine Pauschale von RM 420 jährlich gekürzt, das in der Lohnsteuertabelle mit einem Betrag von RM 35 monatlich verrechnet ist.)

(58) Fragen einer Differenzierung der Familienermäßigungen nach Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen sowie der Erstattung zuviel einbehaltener Lohnsteuerbeträge werden später behandelt.

(59) Berechnung erfolgte nach den Vorschriften des EStG 1934

Aus der vorstehenden Tabelle geht hervor, daß die Belastung nach der Einkommensteuertabelle im allgemeinen höher war als diejenige nach der Lohnsteuertabelle. Daraus kann der Eindruck gewonnen werden, als ob der Arbeitslohn etwa im Sinne einer generell-qualitativen Differenzierung hätte begünstigt werden sollen. Ein diesbezüglicher Hinweis ist jedoch in der amtlichen Begründung zum EStG 1934 (60) nicht zu finden. Abgesehen davon ist für diese Art der Differenzierung in Deutschland die Vermögensteuer vorgesehen (61).

Beim Lohnsteuertarif ist häufig die indirekte Progressionsform anzutreffen, wie z. B. die deutschen einkommensteuerlichen Tarifvorschriften von 1921 und 1925 zeigen (62). Der dieser Progressionsform zugrunde liegende proportionale Satz bildet gewöhnlich den niedrigsten Satz des Einkommensteuertarifs, dem die Bezieher der kleinen Einkommen und damit die Masse der Lohnsteuerpflichtigen unterworfen werden. Ragt das Einkommen eines Lohnsteuerpflichtigen in die direkte Progression hinein, erfolgt im allgemeinen eine Veranlagung, in der die im Abzugsverfahren zuwenig einbehaltenen Steuerbeträge nachgefordert werden. Die indirekte Progression hat den Vorteil, daß sich das Abzugsverfahren in gewissen Sonderfällen, namentlich beim Bezug von einmaligen Einnahmen (Gratifikationen) neben dem laufenden Arbeitslohn, beim Vorliegen von gleichzeitig mehreren Dienstverhältnissen sowie im Rahmen der Ehegattenbesteuerung im allgemeinen technisch einfacher abwickeln läßt als bei einem direkt gestaffelten Lohnsteuertarif, der für die genannten Fälle Sonderregelungen erfordert (63).

Ist der indirekt progressive Lohnsteuertarif Bestandteil eines Einkommensteuertarifs, der von einer bestimmten Einkommenshöhe ab direkt progressiv gestaltet ist, weist der Kurvenverlauf an der Übergangsstelle von der indirekten zur direkten Progression vielfach einen Knick auf. Dadurch ist die Forderung nach einer gleichförmig verzögerten Progression nicht verwirklicht.

Die Bestandteile des Tarifs wie Steuersätze, Freibeträge usw. können einzeln im Gesetz aufgeführt oder/und in Steuertabellen zusammengefaßt sein. Steuertabellen wurden in Deutschland erstmals 1933 (64) als Bestandteil des Einkommensteuergesetzes eingeführt, sie sind inzwischen auch in anderen Ländern wie z. B. in Großbritannien (65) üblich geworden.

(60) Begründung zum EStG 1934, RStBl 1935 S. 33

(61) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 84 f.

(62) s. das Einkommensteueränderungsgesetz v. 24. 3. 1921 a. a. O. u. die §§ 70 ff. EStG 1925

(63) die hiermit verbundenen Probleme werden im nächsten Kapitel behandelt

(64) Notverordnung v. 18. 3. 1933, RGBl 1933 I S. 109/113

(65) s. die auf Grund der §§ 156 - 169 der Income Tax Act 1952 herausgegebenen Tax Tables

Die Vorläufer der gesetzlichen Steuertabellen können (zumindest für Deutschland) in den 1921 kurz nach Einführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens zuerst von privater Seite herausgegebenen Lohnsteuertabellen gesehen werden (66). Etwa 1927 war das Reichsfinanzministerium zur Veröffentlichung amtlicher Lohnsteuertabellen übergegangen, um den Unternehmen nach Möglichkeit umständliche Berechnungen im Zusammenhang mit den mehrfachen Lohnsteuersenkungen (67) zu ersparen (68).

Die Steuerleistung kann in den Steuertabellen jeder Tarifestufe als Steuerbetrag oder - seltener - als Steuersatz (69) zugeordnet sein. Tabelle mit einem Steuersatz können insofern als nachteilig angesehen werden, als der Arbeitgeber aufgrund des Steuersatzes den endgültigen Steuerbetrag selbst errechnen muß. Steuertabellen mit einem Steuerbetragstarif sind allerdings nicht frei von der Gefahr der inneren Regression.

§ 2

Die generell-qualitative Differenzierung

Die generell-qualitative Differenzierung bzw. Differenziation (70) fußt auf der Idee, daß die Wirtschafts- und Steuerkraft von Besitz- und Arbeitseinkommen bzw. fundiertem und nichtfundiertem Einkommen insofern unterschiedlich ist, als die fundierten Einkünfte gegenüber der zweiten Gruppe eine größere Gleichmäßigkeit und Dauerhaftigkeit aufweisen. Dagegen wird jedoch auf die inzwischen gut ausgebauten Sozialversicherung hingewiesen, die im allgemeinen den Empfängern von Arbeitseinkommen den Fortbezug von Einkommen im Fall von Krankheit oder Alter ermögliche (71).

Die zur Verwirklichung der Differenziation in der Praxis entwickelten Lösungen lassen sich nach Neumark im wesentlichen - abgesehen von Mischformen - folgendermaßen einteilen (72): Das Besitzeinkommen wird durch eine allgemeine neben der Einkommensteuer erhobene Vermögensteuer vorbelastet. Bei

(66) z. B. J. Drescher: Die neue Tabelle zum Ablesen des Steuerabzugs, Berlin 1921

(67) vgl. das Gesetz über die Senkung der Lohnsteuer v. 19. 12. 1925, RGBI 1925 I S. 469 sowie das Gesetz v. 22. 12. 1927, RGBI 1927 I S. 485

(68) Pressenotiz des RMdF v. 22. 12. 1927, RMBl 1927 S. 608

(69) Lohnsteuertabellen mit einem Steuersatztarif wurden z. B. etwa 1929 in Österreich verwendet; s. Rinner, Erich: Die Lohnsteuer, Berlin 1929 S. 83 ff.

(70) vgl. Neumark: Theorie und Praxis a. a. O. S. 31

(71) ebd. S. 84

(72) ebd. S. 84

der zweiten Lösung werden neben einer Einkommensteuer entweder einzelne Ertragsteuern erhoben oder im Rahmen eines förmlichen Ertragsteuersystems Diskriminierungen nach Ertragsarten vorgenommen. Schließlich kann die Differenziation innerhalb der Einkommensteuer durch unterschiedliche Tarife oder Abzüge erzielt werden.

Die letztgenannte Lösung wird in Großbritannien, namentlich durch die "earned income allowance", bevorzugt (73), während in Deutschland, wie schon erwähnt, der erstgenannte Typ der Differenziation anzutreffen ist.

§ 3

Die speziellen Differenzierungen

Den speziellen Differenzierungen liegen Faktoren der persönlichen Leistungsfähigkeit zugrunde. Zu ihnen gehört das Alter des Steuerpflichtigen, da sich die Erwerbsmöglichkeiten mit zunehmendem Alter im allgemeinen zu verringern pflegen. Weiter sind zu nennen außergewöhnliche Umstände wie Krankheiten, körperliche Behinderungen, die Unterhaltung bedürftiger Verwandter, Verschuldungen usw. Als ein bedeutender Faktor ist schließlich der Familienstand anzuführen, der in zweierlei Hinsicht in Betracht kommt : Einmal als leistungsmindernder Faktor dadurch, daß sich die Ausgaben für den lebensnotwendigen Bedarf des Steuerpflichtigen um den Betrag erhöhen, der für die Unterhaltung von Familienangehörigen (Ehefrau, Kinder) notwendig ist. Damit entsteht das Problem der Familienermäßigungen. Zum anderen sind außer dem Einkommen des Steuerpflichtigen auch die Einkünfte seiner Familienangehörigen als leistungserhöhender Faktor zu berücksichtigen. Die sich hieraus ergebenden Fragen fallen in den Bereich der Haushalts- bzw. Ehegattenbesteuerung, wobei die Familienermäßigungen ebenfalls eine gewisse Rolle spielen. Im folgenden werden zunächst Probleme der Familienermäßigung und darauf solche der Haushaltsbesteuerung erörtert.

a

Familienermäßigungen

Zur Berücksichtigung von Familienlasten stehen im wesentlichen folgende Verfahren zur Verfügung (74) :

(73) vgl. die Ausführungen in Teil III dieser Arbeit

(74) s. hierzu Albers, Willi : Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem ersten Weltkrieg, in: Kieler Studien, Nr. 42, Kiel 1957, S. 240 ff. sowie Kullmer, Lore: Die Ehegattenbesteuerung, Heppenheim/Bergstraße, 1960

1. Abzug der Familienermäßigungen vom steuerbaren Einkommen als variable Beträge (in v. H. des Einkommens) oder/und als fixe Beträge (auch als Höchst- oder Mindestbeträge)
2. Abzug der Familienermäßigungen von der Steuerschuld mit denselben Varianten wie unter 1.
3. Das Splitting bzw. das Verfahren des Familienquotienten. Hierbei wird das Einkommen durch einen nach dem Familienstand gestaffelten Familienquotienten geteilt (75). Von dem Einkommensteil wird die Steuer berechnet und mit demselben Familienquotienten multipliziert.
4. Die Familienermäßigungen werden durch eine Differenzierung des Steuertarifs nach dem Familienstand wie z. B. in den Niederlanden berücksichtigt (76).

Das 1. Verfahren bewirkt in der Regel bei progressiven Tarif und wachsendem Einkommen eine Zunahme der Steuermäßigungen, die bei variablen Freibeträgen größer sind als bei fixen. Die variablen Freibeträge haben in den oberen Einkommensgruppen eine unverhältnismäßig höhere Entlastung zur Folge als in den unteren Einkommensgruppen. Die umgekehrte Wirkung tritt bei fixen Freibeträgen ein. Nach allem entsprechen die Ermäßigungen in den einzelnen Einkommensgruppen nicht immer den tatsächlichen Familienlasten. Um möglichst in allen Einkommensgruppen eine weitestgehende Übereinstimmung zwischen den Familienlasten und den Ermäßigungen zu erzielen, wird häufig die Anwendung von fixen und variablen Freibeträgen kombiniert, wie z. B. im deutschen Einkommensteuergesetz von 1925.

Auch das 2. Verfahren bewirkt mehr oder weniger erhebliche Unterschiede zwischen den Familienlasten und den Ermäßigungen besonders dann, wenn die Ermäßigungen in Prozenten der Steuerschuld festgesetzt werden.

Das in Frankreich erfundene (77) Splitting ist von Nachteilen gleichfalls nicht frei. Es vermeidet zwar die Anwendung der hohen Progressionssätze, ergibt aber in den oberen Einkommensgruppen unverhältnismäßig hohe Ermäßigungen. Diese können bei kinderlos Verheirateten so hoch sein, daß die Steuerbelastung der Junggesellen in derselben Einkommensgruppe nahezu in eine Junggesellenstrafsteuer ausartet (78). Eheleute mit mittleren und höhe-

(75) nach Albers : Die Einkommensbesteuerung a. a. O., Übersicht I betragen z. B. in Frankreich die Familienquotienten für Ledige 1, für kinderlos Verheiratete 2 u. zusätzlich für jedes Kind 0,5

(76) s. Albers : Die Einkommensbesteuerung a. a. O. S. 243

(77) ebd. S. 244

(78) ebd. S. 242

ren Gesamteinkommen können stärker begünstigt werden als Eheleute mit kleinem Einkommen. Bei kleinsten Einkommen kann eine Steuerersparnis durch das Splitting überhaupt fraglich sein (79).

Beim 4. Verfahren kann der Gesetzgeber die gewünschte Höhe der Steuermäßigungen "durch die Höhe der Differenz des Steuerbetrags gegenüber dem benachbarten Familienstand unmittelbar bestimmen" (80). Hierbei kann aber für jeden Familienstand eine besondere Tabelle erforderlich werden.

Unabhängig von den obigen Verfahren können die Familienermäßigungen nach unterschiedlichen Gesichtspunkten differenziert werden, so nach der Zahl der Familienangehörigen unter Berücksichtigung der Haushaltersparnis, nach den örtlich und zeitlich verschiedenen Lebenshaltungskosten oder nach sozialen Gruppen.

Zur erstgenannten Differenzierungsart kann davon ausgegangen werden, daß sich die Haushaltersparnis (im wesentlichen infolge gemeinsamer Benutzung von Gegenständen sowie "unentgeltlicher" Dienstleistungen der Hausfrau) für jede zur Familiengemeinschaft hinzutretende Person innerhalb gewisser Grenzen im allgemeinen erhöht. So hat z. B. das Bundesministerium für Familienfragen für jede zweite Vollperson eine Haushaltersparnis von 22,3 v. H. errechnet, die bis zur achten Person auf etwa 37 v. H. ansteigt (81). Danach nehmen die Ausgaben für den lebensnotwendigen Gemeinschaftsbedarf für jede zusätzliche Person ab, so daß mit zunehmender Zahl der Familienangehörigen eine degressive Stafflung der Familienermäßigungen gerechtfertigt wäre (82). Eine Erwerbstätigkeit der Ehefrau kann die Haushaltersparnis infolge des verminderten Angebots an "unentgeltlicher" Dienstleistung reduzieren und dem Haushalt noch weitere Lasten z. B. durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin, teurere Gaststättenverpflegung usw. verursachen. Dadurch kann die Leistungsfähigkeit der Eheleute beeinträchtigt werden, so daß die besagten Lasten steuerlich etwa in Form eines Freibetrags zu berücksichtigen wären (83).

Bei einer Differenzierung der Familienermäßigungen nach den Lebenshaltungskosten ist zunächst auf die örtlichen und zeitlichen Unterschiede der letzteren hinzuweisen. Den örtlichen Unterschieden wird oft bereits durch eine Staffelung der Gehälter, besonders durch eine solche der Wohnungszuschläge bei den Beamten und Angestellten des öffentlichen Dienstes Rechnung getragen. Des-

(79) Wolkersdorf, Lorenz : Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik, in : Finanzarchiv, NF, Bd. 18 S. 81, bes. 92

(80) Albers : Die Einkommensbesteuerung a. a. O. S. 243

(81) ebd. S. 36

(82) ebd. S. 243, wo die gleiche Meinung vertreten wird

(83) s. auch Albers, Willi : Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der deutschen Einkommensteuer, in : Finanzarchiv, NF, Bd. 18, S. 423 ff.

wegen könnte man, auch abgesehen von Vereinfachungsgründen, auf eine Berücksichtigung örtlich unterschiedlicher Lebenshaltungskosten bei den Familienermäßigungen verzichten. Dagegen wäre die Berücksichtigung zeitlicher Schwankungen der Lebenshaltungskosten, so eine Senkung während der Depression und eine Erhöhung während der Prosperität, eher wünschenswert und technisch wohl auch leichter zu verwirklichen.

Eine Differenzierung von Familienermäßigungen nach sozialen Gruppen kann man in bestimmten deutschen und französischen Steuervorschriften sehen. So erhielten nach den einkommensteuerlichen Vorschriften von 1925 in Deutschland Lohnsteuerpflichtige höhere Familienermäßigungen als Einkommensteuerpflichtige (84). In Frankreich haben sich bis zur Steuerreform von 1949 im Bereich der proportionalen Einkommensteuer die Familienermäßigungen in den einzelnen Schedules teilweise erheblich voneinander unterschieden (85). So betrugen z. B. 1947 die Kinderermäßigungen für Lohnsteuerpflichtige je 15 v. H. für die beiden ersten Kinder bis zum Höchstbetrage von 3.000 ffrs je Kind, 45 v. H. für jedes weitere Kind bis zum Höchstbetrage von 9.000 ffrs je Kind, dagegen für Bezieher von Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit nur je 10 v. H. für die beiden ersten Kinder bis zum Höchstbetrage von 2.000 ffrs je Kind, 30 v. H. für jedes weitere Kind bis zum Höchstbetrag von 3.000 ffrs. je Kind (86). Da die Höhe der Familienlasten von der Art des Einkommens unabhängig ist, kann man derartige Differenzierungen kaum mit einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit rechtfertigen. Außerdem lehnt die Finanzwissenschaft eine Differenzierung des Existenzminimums nach sozialen Gruppen im allgemeinen ab (87). Nach allem wären den Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen Familienermäßigungen von gleicher und nicht von unterschiedlicher Höhe zu gewähren.

Obwohl die Familienermäßigungen grundsätzlich der steuerlichen Berücksichtigung von Familienlasten als leistungsmindernder Faktor dienen sollen, werden sie nicht selten zur Verwirklichung anderer, wie etwa fiskalischer, populationistischer oder beschäftigungspolitischer Ziele verwendet. Es leuchtet ein, daß niedrige oder gar keine Familienermäßigungen ein größeres Steueraufkommen ergeben als höhere Familienermäßigungen. Diesen Zusammenhang pflegen die Staaten bei hohem und dringlichem Finanzbedarf auszunutzen. So haben einige der in den dreißiger Jahren in Deutschland erhobenen Sondersteuern keine Familienermäßigungen (88).

(84) s. die einschlägigen Bestimmungen im EStG 1925

(85) Albers, Die Einkommensbesteuerung a. a. O. S. 245

(86) ebd. Übersichten V u. VI

(87) Neumark, Theorie und Praxis a. a. O. S. 64 f.

(88) Weiteres über die Sondersteuern im Teil II, Kap. II, Abschn. 4

Ob populationistische Ziele, namentlich eine Steigerung der Geburtenziffer mit steuerpolitischen Mitteln im allgemeinen, mit einer Erhöhung der Familienermäßigungen im besonderen erreicht werden können, ist umstritten. Während sich Neumark hierzu skeptisch äußert (89), meint Albers am französischen Beispiel nachgewiesen zu haben, "daß die Einkommensteuer zu einem wirkungsvollen bevölkerungspolitischen Instrument ausgestaltet werden kann" (90).

Vielfach wird die Höhe der Familienermäßigungen im Bereich der Lohnsteuer manipuliert, um das Arbeitsangebot verheirateter Frauen am Markt zu beeinflussen. Beispiele einer solchen Steuerpolitik lassen sich u. a. aus Deutschland und Großbritannien anführen (91). Nun darf bei einer solchen Steuerpolitik der Zusammenhang zwischen der auch vom Umfang der Familienermäßigungen abhängigen Höhe des verfügbaren Einkommens und dem Arbeitsangebot der Ehefrauen nicht isoliert gesehen werden. Es muß eine Reihe weiterer Faktoren wie der anomale Verlauf der Kurve des Arbeitsangebots sowie solche soziologischer, psychologischer und historischer Art beachtet werden, die das Arbeitsangebot im allgemeinen und dasjenige der Ehefrauen im besonderen mitbestimmen. Immerhin dürfte es ziemlich wahrscheinlich sein, daß steuerliche Vergünstigungen das Arbeitsangebot der Ehefrauen erhöhen. Wie stark im übrigen die Steuerpolitik auf das Verhalten der Steuerpflichtigen einwirkt, zeigt z. B. in Deutschland die auffallende Häufung der Eheschließungen im Monat August in den letzten Jahren (92). Das hängt damit zusammen, daß nach den gegenwärtigen deutschen einkommensteuerlichen Vorschriften ein Freibetrag für die Ehefrau nur dann gewährt und insoweit eine Steuerermäßigung erzielt wird, wenn die Ehe mindestens vier Monate im Kalenderjahr bestanden hat.

Ob das Arbeitsangebot der Ehefrauen erhöht werden soll, kann z. B. aus familienpolitischen Gründen fraglich sein. Man kann für die Wohlfahrt der Gesellschaft die "unentgeltliche" Arbeit der Ehefrau innerhalb der Familie für wichtiger halten als ihren "entgeltlichen" Beitrag zum Sozialprodukt.

(89) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 98

(90) Albers : Die Einkommensbesteuerung a. a. O. S. 247

(91) Wegen Einzelheiten wird auf Teil II, Kap. II, Abschn. 1, § 2 b sowie auf Teil III, Kap. II, Unterabschn. 2, § 2b verwiesen.

(92) Albers, Willi : Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der deutschen Einkommensteuer, in : Finanzarchiv, NF, Bd. 18, S. 423, insb. Tabelle 3 auf S. 437

Die Haushaltsbesteuerung

Es wurde bereits gesagt, daß die Einkünfte von Familienangehörigen eines Steuerpflichtigen zu einer Erhöhung seiner Leistungsfähigkeit beitragen. Daraus wird die Forderung abgeleitet, die Einkünfte der in einem Haushalt gemeinsam lebenden Personen nicht getrennt, sondern zusammenzuveranlagen (Prinzip der Haushaltsbesteuerung) (93). Eine solche Zusammenveranlagung wird auch als "das notwendige Korrelat zur steuerlichen Berücksichtigung der Familienlasten" angesehen (94).

Die Befolgung des Grundsatzes der Haushaltsbesteuerung im Bereich der Ehegattenbesteuerung, namentlich die Zusammenveranlagung der Ehegatten führen in Verbindung mit dem progressiven Tarif im allgemeinen zu einer höheren Steuerbelastung als die gesonderte Besteuerung der Einzeleinkommen. Die Eheschließung ergibt insoweit steuerlich eine Mehrbelastung bzw. eine Begünstigung der Ledigen. Diese Auswirkungen, die sich mit steigenden Steuersätzen und verschärfender Progression verstärken, ließen zusammen mit der gewandelten Stellung der Ehefrau (Nur-Hausfrau, mithelfende oder mitarbeitende Ehefrau) in der modernen Industriegesellschaft das Prinzip der Haushaltsbesteuerung problematisch erscheinen und führten in den letzten Jahren zu heftigen Diskussionen. Schließlich hatte das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluß vom 17. 1. 1957 (95) den die Zusammenveranlagung der Ehegatten regelnden § 26 EStG 1951 im wesentlichen mit der Begründung für nichtig erklärt, daß die Eheschließung zweier Einkommensbezieher bei progressivem Tarif und Zusammenveranlagung eine steuerliche Mehrbelastung zur Folge habe, die gegen den im Grundgesetz festgelegten Grundsatz des Schutzes der Ehe verstoße. Die darauf folgende Entwicklung der Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland wird im Teil II dieser Arbeit widergegeben (96).

Neben dem Gesetzgeber und der Rechtsprechung hat sich in der letzten Zeit auch die Wissenschaft mit der Ehegattenbesteuerung eingehend befaßt. Mit Kullmer (97) kann man - abgesehen von einer getrennten Besteuerung der

(93) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 32

(94) Albers, Willi : Haushaltsbesteuerung und Familienermäßigungen im Steuerrecht des In- und Auslandes, in : Deutsche Steuer-Rundschau, 1954, S. 413, bes. S. 415

(95) BStBl 1957 I S. 193

(96) Teil II, Kap. II, Abschn. 2, § 2a

(97) Kullmer : Die Ehegattenbesteuerung a. a. O. S. 58 ff.

Ehegatten - im wesentlichen folgende Methoden einer gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten unterscheiden :

- a) Die gemeinsame Veranlagung und Besteuerung mit starren Freibeträgen: Hierbei wird der Tarif auf die zusammengerechneten und um eine entsprechende Anzahl fixer Freibeträge für das steuerfreie Existenzminimum gekürzten Einkünfte der Ehegatten angewendet. Dabei tritt hinsichtlich des Belastungsverhältnisses von Ehegatten und Ledigen jene vom Bundesverfassungsgericht beanstandete Wirkung auf. Lohnsteuerlich wird wegen verwaltungstechnischer Schwierigkeiten für die Empfänger von Arbeits-einkommen grundsätzlich eine Veranlagung erforderlich.
- b) Die gemeinsame Veranlagung und Besteuerung mit wachsenden Freibeträgen : Im Gegensatz zu dem unter a) dargestellten Verfahren werden hier von den addierten Einkünften der Ehegatten progressiv gestaffelte Freibeträge abgezogen. Sie sind so hoch festgesetzt, daß sie die durch die Addition der Einkünfte und durch die Anwendung des progressiven Tarifs bedingte Mehrbelastung ausgleichen. Die Eheschließung zweier Einkommensempfänger ergibt regelmäßig eine Steuerminderung, die mit steigenden Einkommen absolut und relativ zunimmt. Eine Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Ehegatten ist auch hier grundsätzlich nicht zu umgehen.
- c) Das Splitting : Der Tarif wird auf die Hälfte der addierten Einkünfte der Ehegatten angewendet und die so ermittelte Steuer wird verdoppelt. Die diesem Verfahren zugrunde liegende Aufteilung der gemeinsamen Einkünfte im Verhältnis 50 : 50 ist fiktiv. In der Regel wird der tatsächliche Anteil der Ehegatten am Gesamteinkommen von dieser Fiktion abweichen. Die nach der Eheschließung zweier Einkommensempfänger eintretende steuerliche Entlastung ist umso größer, je weiter sich das tatsächliche Anteilsverhältnis von der fiktiven Aufteilung entfernt. Die größte Entlastung ergibt sich, wenn nur einer der Ehegatten Einkommen bezieht. Außerdem wachsen, wie schon früher angedeutet, die steuerlichen Entlastungen mit steigendem Einkommen. Das Splitting erfordert gleichfalls eine Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Ehegatten.
- d) Das Doppeltarifverfahren soll nicht näher erläutert werden, da es lediglich in amerikanischen Fachkreisen erörtert, gesetzlich aber nicht verwirklicht wurde.

Nach den Untersuchungen von Kullmer scheint keines der vorstehenden Verfahren für sich geeignet zu sein, die oben angedeuteten Probleme des Belastungsverhältnisses zwischen den Ehegatten und den Ledigen sowie der heutigen Stellung der Frau befriedigend zu lösen. Der Gesetzgeber war zu Kompromissen

gezwungen. Auf sie wird namentlich im Hinblick auf die Lohnsteuer später bei der Erörterung von Fragen der technischen Gestaltung des Lohnsteuerabzugsverfahrens eingegangen werden.

Bezüglich der Einkünfte der minderjährigen Kinder lassen viele Staaten eine konsequente Anwendung des Prinzips der Haushaltsbesteuerung vermissen. So werden in Großbritannien die Kinder grundsätzlich getrennt veranlagt. In Frankreich werden die Kinder außer mit ihren Einkünften aus eigener Arbeit unter bestimmten Voraussetzungen auch mit Einkünften aus eigenem Vermögen getrennt veranlagt (98). In den USA werden die Kinder getrennt veranlagt, wenn sie Einkünfte von mehr als 500 Dollar haben (99). In der Bundesrepublik Deutschland sind die Einkünfte der Kinder aus nichtselbständiger Arbeit von der Zusammenveranlagung mit dem elterlichen Einkommen ausgenommen (100).

Eine getrennte Veranlagung der Kinder mit ihrem Arbeitseinkommen wurde sowohl von Vertretern der Wissenschaft befürwortet (101) wie auch in den USA erörtert (102). Gegen die Einbeziehung sämtlicher Einkünfte der Kinder z. B. in das Splitting wird vor allem geltend gemacht (103), daß auf diese Weise große Familien mit hohem Einkommen so beträchtliche Steuervorteile erzielen können, daß damit im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen und niedrigeren Einkommensgruppen eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Frage gestellt werden kann. Eine völlig getrennte steuerliche Behandlung der Kinder wird ebenfalls für bedenklich gehalten (104), weil die Kinder aus dem Einkommen der Eltern unterhalten werden und außerdem die Annahme gerechtfertigt sein dürfte, daß die Einkünfte der Kinder mindestens teilweise für Familienzwecke verwendet werden.

Abschnitt 5

Veranlagung und Erhebung

§ 1

Das Wesen von Veranlagung und Erhebung

Soll die Finanzverwaltung die für die Bemessung der Steuerschuld erforderlichen Kenntnisse über die Leistungsfähigkeit des Zensiten möglichst genau ver-

(98) Albers : Die Einkommensbesteuerung a. a. O. S. 42

(99) Kullmer : Die Ehegattenbesteuerung a. a. O. S. 100 f.

(100) § 27 EStG 1959

(101) Albers : Die Einkommensbesteuerung a. a. O. S. 40 ff.

(102) Kullmer : Die Ehegattenbesteuerung a. a. O. S. 101 f.

(103) ebd. S. 100

(104) ebd. S. 100

füßbar haben, setzt das grundsätzlich eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen voraus. Diese erfolgt in Form einer Erklärung über die Einkommensverhältnisse usw. Mit dieser Erklärung wird das Veranlagungsverfahren eingeleitet, d. h. die Feststellungen der Finanzverwaltung, ob und in welcher Höhe eine Steuerschuld besteht (105). Nach Prüfung der Steuererklärung erteilt das Finanzamt dem Steuerpflichtigen über die Steuerschuld den Steuerbescheid, der in der Regel den Abschluß des Veranlagungsverfahrens bildet, abgesehen vom Rechtsmittelverfahren. Diese Art des Veranlagungsverfahrens, das eine genaue Steuererklärung und eine strenge behördliche Nachprüfung umfaßt, ist heute in den meisten Staaten üblich (106). Rechtlich pflegt man vom Veranlagungsverfahren das Erhebungsverfahren zu trennen. Letzteres umfaßt alle Maßnahmen zur Tilgung einer Steuerschuld, wie die Zahlung, die Aufrechnung, den Erlaß usw. Der Unterschied beruht im wesentlichen auf einer andersartigen Behandlung von Veranlagung und Erhebung im Rechtsmittelverfahren (107). Faktisch greifen Veranlagung und Erhebung oft ineinander über.

§ 2

Die Erhebungsverfahren

Die Einkommensteuer kann grundsätzlich nach folgenden beiden Verfahren erhoben werden : Der Empfänger der Einkünfte führt die Steuer selbst an die Finanzverwaltung ab. Die Steuerzahlung kann aber auch durch den Schuldner der Einkünfte im sog. Abzugsverfahren erfolgen. Je nach Einkunftsart sind beide Verfahren in der Steuergesetzgebung anzutreffen. Bevor auf die Erhebungsverfahren näher eingegangen wird, erscheint die Erörterung der Frage notwendig, ob die Steuer im Jahr der Einkommenentstehung (Prinzip der Besteuerung nach der Gegenwart) oder in einem späteren Jahr (Prinzip der Besteuerung nach der Vergangenheit) erhoben werden soll.

Vieles scheint auf den ersten Blick für den letzten Grundsatz zu sprechen. Eine genaue Einkommensermittlung als Voraussetzung für eine exakte Steuerbemessung kann regelmäßig erst nach Ablauf einer Wirtschaftsperiode erfolgen. Am Ende dieses Zeitraumes hätte der Steuerpflichtige seine "Einkommenserklärung" abzugeben, die das Finanzamt prüfen und mit dem Steuer-

(105) Walter Hübschmann, Ernst Hepp, Armin Spitaler, H. v. Wallis, F. Lademann, F. Hartung : Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1. -3. Aufl., Köln 1959, Vorbemerkung zu § 97 AO

(106) Neumark, Theorie und Praxis a. a. O. S. 104

(107) Hübschmann, Hepp, Spitaler u. a. : Kommentar zur Reichsabgabenordnung a. a. O. Vorbemerkung zu § 97 AO

bescheid beantworten würde. Anschließend wäre mit der Steuertilgung zu beginnen. Da diese Vorgänge längere Zeit beanspruchen, würde die Steuertilgung erst mit einem erheblichen "Lag" nach der Einkommensentstehung einsetzen. Daraus können sowohl dem Steuerpflichtigen wie auch der Finanzverwaltung beträchtliche Nachteile entstehen. Es sei nur auf die Möglichkeit hingewiesen, daß eine z.B. im Zuge einer Depression eintretende Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse die Fähigkeit (und auch Willigkeit) der Steuerpflichtigen zur Steuertilgung beeinträchtigt und damit den Eingang der Steuergelder gefährdet. Diese und weitere nachteilige Folgen lassen sich vermeiden oder doch abschwächen, wenn die Steuer schon während des Zeitraumes der Entstehung des Einkommens zur Tilgung der darauf entfallenden Steuerschuld erhoben wird (Grundsatz der Besteuerung nach der Gegenwart).

Führt der Steuerpflichtige die Steuer an die Finanzverwaltung selbst ab, kann das Prinzip der Gegenwartsbesteuerung am ehesten durch ein System von Vorauszahlungen verwirklicht werden. Hierbei werden z.B. viermal jährlich an die Finanzverwaltung Steuerbeträge entrichtet, die insgesamt nach der letzten Steuerschuld bemessen sind und als Vorauszahlungen auf die Steuerschuld des laufenden Einkommens gelten (108). Die Vorauszahlungen können durch Zu- oder Abschläge den jeweiligen wirtschaftlichen Verhältnissen angepaßt werden. In der Veranlagung ist dann die Differenz zwischen der endgültigen Steuerschuld und der Summe der Vorauszahlungen zu erstatten bzw. nachzahlen.

Bei dem in großem Umfang zum ersten Mal 1803 in Großbritannien (109) angewendeten Abzugsverfahren wird die Steuer nicht vom Empfänger der Einkünfte, sondern von demjenigen abgeführt, der als Schuldner (z.B. Mieter, Unternehmer) Einkommen für den anderen zur Entstehung bringt. Das Abzugsverfahren zeichnet sich besonders durch drei Vorteile aus :

Erstens ist es geeignet, die Möglichkeiten einer Steuerhinterziehung erheblich zu verringern, da im allgemeinen der Schuldner der Einkünfte an einer Steuerhinterziehung nicht so interessiert ist wie der Empfänger der Einkünfte (110). Hierzu sei ein Beispiel aus Großbritannien angeführt (111). Anläßlich der

(108) vgl. § 35 EStG 1959

(109) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 107, es sei bemerkt, daß das Abzugsverfahren schon 1722 in Bayern bei den Gehältern der Staatsbeamten angewendet wurde, vgl. Weck, Bernhard : Die Besteuerung des Lohnes an der Quelle, Zürcher Diss. 1951, S. 7

(110) Albers : Die Einkommensbesteuerung a. a. O. S. 314

(111) Dietzel, Heinrich : Englische und preußische Steuerveranlagung, München u. Leipzig, 1919, Bd. 157 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik, S. 9 f.

Wiedereinführung der Einkommensteuer 1803 ließ man die Steuer im Abzugsverfahren erheben. Darauf betrug das Steueraufkommen bei einem Satz von 5 v. H. mit etwa 6 Mill. £ ebensoviel wie 1797 bei einem Satz von 10 v. H. ohne Abzugsverfahren. Das niedrigere Ergebnis im Jahre 1797 wurde auf "shameful evasions or rather scandalous frauds" zurückgeführt (112); nach Erhöhung des Satzes von 5 auf 10 v. H. stiegen die Einnahmen auf 16 Mill. £, d. h. auf fast das dreifache der Einnahmen von 1797.

Der zweite Vorteil liegt darin, daß das Abzugsverfahren weitestgehend dem Prinzip der Gegenwartsbesteuerung entspricht, da die Steuer in jedem Zeitpunkt der Einkommensauszahlung erhoben wird. Damit wird die "built-in flexibility" der Einkommensteuer verstärkt, indem sich die Entwicklung des Einkommensteueraufkommens eng an diejenige des Einkommens anpaßt (113).

Als dritter Vorteil wird vielfach hervorgehoben, daß die Steuererhebung äußerst billig vollzogen werden kann (114). Die Finanzverwaltung kann vom größten Teil der Veranlagungs- und Erhebungsarbeiten entbunden werden, allerdings zu Lasten der Wirtschaftssubjekte, welche die Erhebung der Steuer im Abzugsverfahren zu übernehmen haben. Über das Ausmaß der Belastung namentlich bei den Arbeitgebern wird weiter unten berichtet (115).

Sollen beim Steuerabzug die steuerrelevanten Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, kann das Abzugsverfahren nicht bei sämtlichen Einkunftsarten angewendet werden, besonders nicht bei Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit im weiteren Sinn. Abgesehen von der Problematik der persönlichen Freibeträge sei lediglich auf diejenige der abzugsfähigen Ausgaben bei diesen Einkünften eingegangen. Die Struktur, der Umfang und die betrieblichen Unterschiede der Betriebsausgaben erlauben regelmäßig erst nach Ablauf einer Wirtschaftsperiode eine genaue Aufwands- und damit Einkunftsermittlung. Derartige Schwierigkeiten treten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit z. B. seltener auf. Für einen großen Teil der Lohnsteuerpflichtigen namentlich in den unteren Einkommensgruppen sind im allgemeinen die Werbungskosten nach Art und Umfang leicht übersehbar und in ihrer Entwicklung ziemlich konstant.

Für die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat das Abzugs-

(112) ebd.

(113) vgl. die Ausführungen in Teil I, Kap. IV

(114) Dieser Vorteil würde dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in der Besteuerung entsprechen, der "möglichst geringe Erhebungskosten und Rücksichtnahme auf die Tendenz des Verkehrs, der Steuer auszuweichen", verlangt; Gerloff : Steuerwirtschaftslehre a. a. O. S. 275

(115) s. Teil I, Kap. III, Abschn. 2, § 1

verfahren eine hervorragende Bedeutung erlangt. Technisch ist es gelungen, leistungsmindernde und -erhöhende Faktoren derartig in das Verfahren einzubauen, daß die Einkommensteuer schon während der Einkommensauszahlung sowohl nach der Höhe der Einnahmen wie auch unter weitestgehender Berücksichtigung der übrigen steuerrelevanten Umstände bemessen abgeführt werden kann. Bei einem solchen Besteuerungsverfahren dürfte das Prinzip der Besteuerung nach der Gegenwart in noch vollkommenerer Weise verwirklicht sein als bei einem Verfahren, in dem die Steuer allein nach den Bruttoeinnahmen bemessen wird.

Ein wesentlicher Bestandteil des Abzugsverfahrens ist die Mitwirkung des Arbeitgebers. Er prüft anhand der Eintragungen in der Steuerkarte und mit Hilfe der Steuertabellen, ob und ggfs. wieviel Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen ist. Es erscheint die Frage einer Untersuchung wert, ob man diese Tätigkeit des Arbeitgebers als eine steuerveranlagende bezeichnen und insoweit eine Parallele zur Arbeit der Finanzverwaltung ziehen könnte.

Zum Wesen einer Veranlagung gehört das Recht der veranlagenden Stelle, vom Steuerpflichtigen Einkünfte, Nachweisungen usw. über seine steuerrelevanten Verhältnisse verlangen zu können (116). Ein solches Recht steht dem Finanzamt, nicht aber dem Arbeitgeber zu. Umgekehrt besteht auch keine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Auskunftserteilung an den Arbeitgeber. Will der Arbeitnehmer z. B. zusätzlich abzugsfähige Ausgaben im Abzugsverfahren berücksichtigt haben, muß er sich zunächst mit seinem Finanzamt auseinandersetzen. Das lassen die britischen genau so wie die deutschen lohnsteuerlichen Vorschriften erkennen. Das Finanzamt nimmt dann einen Vermerk auf der Steuerkarte vor, den der Arbeitgeber bei der Steuerberechnung widerspruchsfrei und genau zu befolgen verpflichtet ist. Ein weiteres Unterscheidungsmerkmal kann man darin sehen, daß das Finanzamt mit seiner Veranlagungstätigkeit stets sämtliche Einkünfte eines Steuerpflichtigen erfaßt. Dagegen bezieht sich die Tätigkeit des Arbeitgebers im wesentlichen auf die Einkünfte, die er für den Arbeitnehmer zur Entstehung bringt. Ferner liegt die Entscheidung über die Anwendbarkeit lohnsteuerlicher Vorschriften bei der Finanzverwaltung.

(116) vgl. § 204 Reichsabgabenordnung (AO) v. 22. 12. 1931 RGBl. 1931 I S. 161 mit den seither ergangenen Änderungen

Kapitel III

Das Lohnsteuerabzugsverfahren

Nachdem in Kapitel II die Faktoren der Leistungsfähigkeit untersucht wurden, soll in den folgenden beiden Abschnitten mehr von den technischen Problemen die Rede sein, die sich bei der Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der Durchführung des Abzugsverfahrens ergeben können.

Abschnitt 1

Steuertechnische Probleme bei der Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit im Abzugsverfahren

§ 1

Grundtypen des Lohnsteuerabzugsverfahrens

Die Leistungsfähigkeit des Lohnsteuerpflichtigen, namentlich die ihm zustehenden Abzüge, können im Abzugsverfahren völlig unbeachtet bleiben oder nur teilweise berücksichtigt werden. Dann wird eine Veranlagung notwendig sein, wenn die Leistungsfähigkeit in vollem Umfang erfaßt und besteuert werden soll. Der Leistungsfähigkeit kann aber auch in größtmöglichem Maß im Abzugsverfahren Rechnung getragen werden. Daher können die in der Praxis im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer anzutreffenden Lohnsteuerabzugsverfahren im wesentlichen folgendermaßen typisiert werden :

Typ I : Jeder Lohnsteuerpflichtige wird mit seinem Einkommen zunächst veranlagt. Aufgrund dieser Veranlagung wird dann die Steuer im Abzugsverfahren erhoben (117).

Typ II : Die Steuer wird zunächst im Abzugsverfahren erhoben, darauf wird jeder Lohnsteuerpflichtige mit seinem Einkommen veranlagt. Dabei lassen sich folgende zwei Fälle unterscheiden :

a : Die Steuer wird - gewöhnlich aufgrund eines proportionalen Satzes - von den Bruttoeinnahmen ohne irgendwelche Ermäßigungen berechnet und abgeführt. Die steuerrelevanten Verhältnisse des Arbeitnehmers werden in der nachfolgenden Veranlagung berücksichtigt (118).

(117) Typ I fand sich 1940 in Großbritannien; siehe Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 188 ff. u. Second Report a. a. O. S. 9

(118) Typ II a war 1920 in Deutschland vorgesehen; siehe EStG v. 29. 3. 1920, RGBI 1920 S. 359

b : Die Steuer wird nach einem proportionalen Satz oder nach progressiven Steuertabellen abgeführt, wobei in gewissem Umfang steuerrelevante Verhältnisse zu berücksichtigen werden (119).

Typ III : Der Lohnsteuerabzug ist unter weitestgehender Berücksichtigung der steuerrelevanten Verhältnisse derart endgültig gestaltet, daß eine nachträgliche Veranlagung nur noch in wenigen Ausnahmefällen (z.B. bei sonstigen Einkünften, Verlustausgleich usw.) erforderlich ist. Ein Lohnsteuerausgleich (Nachforderung zuwenig, Erstattung zuviel abgeführter Steuerbeträge) z.B. wegen unständiger Beschäftigung oder schwankenden Arbeitslohnes kann während des Jahres automatisch im Abzugsverfahren (etwa nach Art des britischen Kumulativverfahrens) oder nachträglich (z.B. in Form des deutschen Lohnsteuer-Jahresausgleichs) vorgenommen werden.

Beim Typ I kann die Leistungsfähigkeit des Lohnsteuerpflichtigen in der Veranlagung voll erfaßt werden. Allerdings muß sich die Finanzverwaltung hierbei - wie auch bei Typ II - mit einer Vielzahl von Steuerpflichtigen befassen, besonders auch mit solchen, die wegen des unterhalb der Freibeträge liegenden Einkommens steuerfrei sind. Der Arbeitgeber wird durch die Erhebung gering belastet, er fungiert lediglich als "collector of taxes", die Steuerberechnung im einzelnen berührt ihn nicht. Falls die veranlagte Steuer im Abzugsverfahren in gleichmäßigen Beträgen unabhängig von der Höhe der jeweils zufließenden Bezüge erhoben wird, können sich daraus für den Lohnsteuerpflichtigen wie auch für die Finanzverwaltung Nachteile ergeben, die bereits dargelegt wurden (120) und durch britische Erfahrungen bestätigt werden (121).

Beim Typ II a wird die Steuer im Zeitpunkt der Entstehung des Einkommens zur Tilgung der darauf entfallenden Steuerschuld erhoben. Die Finanzverwaltung erfährt zwar die Vorteile des Abzugsverfahrens, muß aber auch eine umfangreiche Veranlagungsarbeit in Kauf nehmen. Die Erhebungsarbeit in den Betrieben dürfte umfangreicher sein als bei Typ I. Zwar wird die Steuerberechnung nach einem proportionalen Satz kaum Schwierigkeiten bereiten, dafür kann eine vermehrte Ausschreibung und Bereithaltung von Belegen durch den Arbeitgeber notwendig werden, um der Finanzverwaltung eine Kontrolle des Abzugsverfahrens zu ermöglichen und zusätzliche Besteuerungsunterlagen

(119) Dieser Typ findet sich in Belgien und in den USA; s. Finanzbericht a. a. O. S. 3 u. Internal Revenue Code of 1954, sect. 63

(120) s. Teil I, Kap. II, Abschn. 5, § 2

(121) s. Teil III, Kap. I

zu geben (122). Nachteile können sich ferner für die Finanzverwaltung wie auch für den Steuerpflichtigen daraus ergeben, daß die persönlichen Faktoren des Arbeitnehmers im Abzugsverfahren unberücksichtigt bleiben. Die Problematik kann dann aus der Fixierung eines einheitlichen Steuersatzes entstehen, der auf unterschiedlich hohe Einkommen angewendet werden soll. Wird ein hoher Proportionsatz gewählt, können im Hinblick auf die in der Veranlagung ermittelte Steuerschuld (oder auch Steuerbefreiung) beträchtliche Steuerrückzahlungen durch die Finanzverwaltung erforderlich werden. Abgesehen von der hieraus entstehenden Verwaltungsarbeit dürften hohe Abzugsbeträge von denjenigen Lohnsteuerpflichtigen besonders hart empfunden werden, die gar keine oder nur eine geringe Steuerschuld zu tilgen haben. In den Steuerüberzahlungen kann außerdem ein zwangsweiser und zinsloser Kredit an den Staat erblickt werden. Läßt man die Steuer nach einem niedrigeren Satz erheben, können in den oberen Einkommensgruppen die Lohnsteuerzahlungen zu gering ausfallen, so daß die Finanzverwaltung in größerem Umfang Nachforderungen erheben muß mit allen möglichen Schwierigkeiten. So erscheint die Forderung Laufenburgers berechtigt (123), daß eine vorläufige Besteuerung im Abzugsverfahren unter mindestens partieller Berücksichtigung der mit dem Erwerb des Einkommens verbundenen Aufwendungen sowie der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen erfolgen müsse.

Dieser Forderung entsprechend die Abzugsverfahren der Typen II b und III. Der letztgenannte Typ dürfte der Finanzverwaltung die geringstmögliche Veranlagungs- und Erhebungsarbeit besonders dann bereiten, wenn ein Verbot der Erstattung von Lohnsteuer besteht. Dies ist jedoch von Standpunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aus gesehen nicht vertretbar, wie noch gezeigt wird (124).

Ein Abzugsverfahren vom Typ III, in das ein Lohnsteuerausgleich eingebaut ist, gestattet die größtmögliche Berücksichtigung leistungserhöhender und -mindernder Faktoren während des Steuerabzugs. Dieses Verfahren kann, wie das britische Beispiel zeigt, so gestaltet werden, daß ein Lohnsteuerausgleich bei jeder Lohnzahlung möglich und ferner eine Verrechnung der Einkommensteuer auf gewisse sonstige Einkünfte durchführbar ist, die wie Mieten, Pachten, Zinsen ihrerseits abzugspflichtig sind. Soweit die sonstigen Einkünfte vom Steuerabzug

(122) Die Aufgaben der Betriebe sowie alle Fragen und dgl. im Zusammenhang mit den jeweils gesetzlich vorgeschriebenen Belegen (Lohnlisten, Lohnkonten usw.) sollen im folgenden kurz als Belegverfahren bezeichnet werden.

(123) Laufenburger, Henry : Die Einkommensbesteuerung, in : Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 2. Bd., Tübingen 1956 S. 479 f.

(124) s. Teil I, Kap. III, Abschn. 1 § 3d

nicht erfaßt werden können, läßt sich eine nachträgliche Veranlagung grundsätzlich nicht umgehen. Lohnsteuererstattungen und -nachforderungen können auch erst nach Ablauf eines Jahres angenommen werden. Dann ist aber nicht ausgeschlossen, daß sich die endgültige Abrechnung über einen längeren Zeitraum hinzieht und die Lohnsteuerpflichtigen auf die Steuererstattungen warten müssen. Hinsichtlich des Prinzips der Besteuerung nach der Gegenwart kann man sagen, daß dieses in einem - im Vergleich zu den übrigen Typen - ungewöhnlich hohen Maß realisiert ist.

Die Verwaltungs- und Erhebungsarbeit dürfte bei dem eben besprochenen Typ III beträchtlich sein. Der Arbeitgeber hat die Steuer unter genauer Beachtung der in vielen Fällen öfter geänderten Eintragungen in den Steuerkarten und mit Hilfe von manchmal umfangreichen Steuertabellen zu berechnen, einen Lohnsteuerausgleich vorzunehmen sowie bei allem das Belegverfahren minutiös durchzuführen. Im Gegensatz dazu erscheint die Aufgabe des Arbeitgebers in einem Abzugsverfahren vom Typ I oder II a einfach und bescheiden.

Eine weitestgehende Erfassung der Leistungsfähigkeit im Abzugsverfahren dürfte auch von der Finanzverwaltung eine stärkere Mitwirkung erfordern. Zwar ist die Durchführung von Veranlagungen im Vergleich zu den übrigen Typen erheblich eingeschränkt. Aber der Finanzverwaltung kann dann mehr Arbeit bei der Durchführung, besonders auch bei der Vorbereitung des Abzugsverfahrens entstehen, wie das am britischen Beispiel noch deutlich werden wird. Hier sind zu erwähnen der Lohnsteuerausgleich, soweit er vom Finanzamt vorgenommen wird, die Änderung von Eintragungen in den Lohnsteuerkarten usw. Eine Vorstellung davon vermittelt die deutsche Lohnsteuerstatistik (125): 1957 haben 3,8 Mill. bzw. 22 v. H. aller erfaßten Lohnsteuerpflichtigen (17,5 Mill.) zusätzlich steuerfreie Beträge auf der Steuerkarte vermerkt bekommen. Hierbei war der Anteil der Lohnsteuerpflichtigen mit zusätzlichen Freibeträgen in den unteren Einkommensgruppen gering. Er betrug z. B. in den Bruttolohngruppen unter 3.600 DM jährlich weniger als 10 v. H., stieg in der Bruttolohngruppe 3.600 DM bis unter 4.800 DM auf rd. 16 v. H. und erreichte etwa 82 v. H. in der Gruppe 20.000 DM bis unter 25.000 DM, in den folgenden Gruppen verringerte er sich wieder etwas.

Nach allem scheint der Umfang der Verwaltungsarbeit bei den Arbeitgebern und der Finanzverwaltung in dem Maß zu wachsen, in dem die Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers im Abzugsverfahren berücksichtigt wird. Wird dann nicht die Billigkeit der Steuererhebung im Abzugsverfahren in Frage gestellt? Hierauf könnte man mit Rinner (126) antworten, daß nicht die größte Ein-

(125) Bd. 230 der Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes a. a. O. S. 58

(126) Rinner : Die Lohnsteuer a. a. O. S. 41

fachheit in der Erhebung, sondern die möglichste Anpassung an die Leistungsfähigkeit das Höchstmaß an Wirtschaftlichkeit in der Besteuerung des Arbeitsinkommens sichere.

Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers im Abzugsverfahren ist ohne die Anwendung gewisser Hilfsmittel nicht möglich. Von diesen wird im nächsten Abschnitt die Rede sein.

§ 2

Die Lohnsteuerkarte

Die beiden wichtigsten Instrumente, mit deren Hilfe den persönlichen Verhältnissen des Arbeitnehmers im Abzugsverfahren Rechnung getragen werden kann, kann man in der Lohnsteuertabelle und vor allem in der Steuerkarte sehen. Nachdem zur Steuertabelle das Wesentliche bereits gesagt wurde, soll nun auf die Steuerkarte eingegangen werden.

Die Steuerkarte (tax deduction card nach britischem Recht (127), exemptions certificate nach den amerikanischen Vorschriften (128)) in der man eine öffentliche Urkunde sehen kann (129), enthält Angaben über die steuerrelevanten Verhältnisse des Arbeitnehmers wie über den Familienstand, das Alter, die abzugsfähigen Ausgaben usw., die der Arbeitgeber zur Berechnung der Lohnsteuer benötigt. Diese Merkmale der Leistungsfähigkeit können in der Steuerkarte in verbaler Form (wie in Deutschland) oder verschlüsselt in Kennziffern (code numbers nach britischem Recht) verzeichnet sein. Eine Verschlüsselung kann für den Arbeitnehmer insofern vorteilhaft sein, als dem Arbeitgeber ein Einblick in die Verhältnisse des Lohnsteuerpflichtigen zumindest erschwert wird. Vielfach enthalten die Steuerkarten noch Raum für Eintragungen über die Höhe der ausbezahlten Bezüge und die davon einbehaltenen Steuerbeträge. Weiter können die Steuerkarten für das Einkleben von Steuermarken vorgesehen sein, die von den Finanzämtern oder der Postverwaltung verkauft werden (130).

Der Arbeitgeber ist im allgemeinen verpflichtet, die Eintragungen auf der Steuerkarte, die regelmäßig nur von den Behörden vorgenommen werden

(127) vgl. The Employer's Guide to "Pay As You Earn" a. a. O.

(128) Internal Revenue Code of 1954, Kapitel 24, § 3402

(129) Bühler, Ottmar. Steuerrecht, Bd. II, 3. Aufl. Wiesbaden 1958, S. 133

(130) Näheres über die Art der Abführung der Lohnsteuer folgt in Abschnitt 2 dieses Kapitels

dürfen, strikt zu befolgen (Grundsatz der Maßgeblichkeit der Steuerkarte) (131), ohne Rücksicht darauf, ob nach seiner Kenntnis die tatsächlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers anders als auf der Steuerkarte vermerkt gelagert sind. Unterschiede zwischen den tatsächlichen Verhältnissen und den diesbezüglichen Eintragungen können dazu führen, daß im Vergleich zur Steuerschuld zuviel oder zuwenig Steuer abgeführt wird und damit grundsätzlich Korrekturen nach Ablauf eines Jahres erforderlich werden können. Um diese zu vermeiden, sucht man eine größtmögliche Übereinstimmung zwischen den steuerrelevanten tatsächlichen Verhältnissen eines Lohnsteuerpflichtigen und den Eintragungen auf der Steuerkarte zu erreichen. Zu diesem Zweck erhält der in der Regel für den Inhalt der Steuerkarte allein verantwortliche Arbeitnehmer das Recht, jederzeit steuermindernde Umstände bei den Behörden geltend zu machen und eine entsprechende Änderung der Steuerkarte zu erwirken. Umgekehrt hat der Arbeitnehmer die Pflicht, auch steuererhöhende Umstände anzuzeigen (132).

Die gesetzlichen Vorschriften sehen im allgemeinen den Rückfluß der Steuerkarten nach Ablauf eines Jahres zur Finanzverwaltung vor, wo sie in erster Linie der Kontrolle des Abzugsverfahren dienen und ferner statistisch verwendet werden können. Außerdem finden sich vielfach Vorschriften darüber, daß der Arbeitgeber im Fall der Nichtvorlage der Steuerkarte durch den Arbeitnehmer eine erhöhte Lohnsteuer einzubehalten hat. Damit soll wohl sicher gestellt werden, daß der Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte stets dem Arbeitgeber aushändigt.

§ 3

Sonderfragen

a

Die Ehegattenbesteuerung

Die Bedeutung des Problems der Ehegattenbesteuerung im Abzugsverfahren ist daraus ersichtlich, daß z. B. in Deutschland 1957 von 17,5 Mill. Lohnsteuerpflichtigen etwa 2 Mill. bzw. 11 v. H. mitverdienende Ehefrauen waren (133).

(131) Oeftering, Heinz : Das gesamte Lohnsteuerrecht, 2. Aufl. Eberswalde-Berlin-Leipzig 1939 S. 169

(132) sog. Anzeigepflichten nach deutschem Lohnsteuerrecht, s. § 20 LStDV 1959

(133) Bd. 230 der Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes a. a. O. S. 54

Soll das Prinzip der Haushaltsbesteuerung im Abzugsverfahren gewahrt bleiben, liegt das Problem im wesentlichen darin, daß die einbehaltene Steuer möglichst der Steuer entspricht, die zu zahlen wäre, wenn die Ehegatten zusammenveranlagt würden. Um im Lohnsteuerabzugsverfahren die Wirkung der Zusammenveranlagung zu erzielen und ihre formelle Durchführung durch die Finanzverwaltung zu vermeiden, sind in der Praxis mehrere Verfahren entwickelt worden :

- a) Wird die Lohnsteuer nach einer direkt progressiv gestaffelten und mit Freibeträgen versehenen Steuertabelle berechnet, hat der Arbeitgeber dem Arbeitslohn der Ehefrau vor Anwendung der Tabelle einen bestimmten Betrag (Hinzurechnungsbetrag) hinzuzurechnen. Dieser Betrag soll den Vorteil aufheben, der den Eheleuten aus der mehrfachen Anrechnung der in der Steuertabelle eingebauten Freibeträge sonst erwachsen würde. Der Hinzurechnungsbetrag, den die Behörde auf der Steuerkarte der Ehefrau vermerkt, müßte eigentlich mit der Einkommenshöhe variieren. Aus Vereinfachungsgründen pflegt man sich aber mit einem für alle Einkommensgruppen gleichhohen Betrag zu begnügen. Das Verfahren der Anwendung eines Hinzurechnungsbetrags ist auch bei der Besteuerung von Arbeitslohn zu finden, der einem Arbeitnehmer aus mehreren Dienstverhältnissen gleichzeitig zufließt.
- b) Das Arbeitseinkommen der Ehefrau wird um bestimmte Freibeträge gekürzt (134). Diese hat der Arbeitgeber bei der Lohnsteuerberechnung zu berücksichtigen.
- c) In das Lohnsteuerabzugsverfahren wird das Splitting eingebaut (135). Im allgemeinen ist zur Durchführung des Splitting eine Veranlagung erforderlich, die auch bei sämtlichen lohnsteuerpflichtigen Eheleuten zu erfolgen hätte (136). Um der Finanzverwaltung diese Veranlagungsarbeit zu ersparen, wird der Einkommensteuertarif mit einer breiten proportionalen Eingangsstufe versehen. Dadurch kann bei getrenntem Steuerabzug sowie bei gemeinsamer Veranlagung eine gleichhohe Steuer erzielt werden, so daß eine Veranlagung der Eheleute grundsätzlich überflüssig wird.

Schließlich ist noch der Fall zu erwähnen, daß das Arbeitseinkommen der Ehefrau von der Zusammenveranlagung ausgenommen ist. Der Ehefrau, die mit ihren Einkünften im Lohnsteuerabzugsverfahren völlig selbständig behandelt

(134) Dieses Verfahren findet sich z. B. im heutigen britischen P. A. Y. E. - System

(135) eine Lösung, wie sie z. Zt. im deutschen Lohnsteuerrecht besteht

wird, können dann der Ledigenfreibetrag (etwa zum Ausgleich der durch die Erwerbstätigkeit der Ehefrau dem Haushalt zusätzlich entstehenden Lasten) und noch weitere Ermäßigungen wie Kinderermäßigungen in demselben Umfang wie dem Ehemann zugewilligt werden (137).

Den vorstehenden Regelungen ist gemeinsam, daß die Dienstverhältnisse der Ehegatten grundsätzlich getrennt behandelt werden. Jeder Ehegatte erhält seine eigene Steuerkarte, er ist zum Abzug der bei der Erzielung seiner Einkünfte entstehenden Werbungskosten berechtigt. Eine Versteuerung der zusammengerechneten Einkünfte beider Ehegatten in einem einzigen Dienstverhältnis kann in Ausnahmefällen im Rahmen des unter a) dargestellten Verfahrens vorgenommen werden. Kinderermäßigungen werden den Ehegatten grundsätzlich nur einmal gewährt, entweder dem Ehemann, oder der Ehefrau, oder je zur Hälfte.

Zur Beurteilung des unter a) angeführten Verfahrens, das in Deutschland entwickelt wurde, sei zunächst auf Tabelle 3 hingewiesen.

Tabelle 3 : Die Lohnsteuerbelastung der Ehegatten nach dem Lohnsteuertarif des EStG 1934 ohne und mit Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrages und bei Zusammenveranlagung

Mtl. Gesamtbezüge der Ehegatten in RM a)	Monatliche Lohnsteuer in RM (Gesamtbetrag)								
	kinderlos verh. ohne ^{b)} mit ^{c)} bei Zu-			verh. m. 2 Kindern ohne mit bei Zu-			verh. m. 3 Kindern ohne mit bei Zu-		
	Hinzurechnungsbe- trag	trag	trag	Hinzurechnungsbe- trag	trag	trag	Hinzurechnungsbe- trag	trag	trag
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
150	-	4,42	4,42	-	4,42	-	-	4,42	-
200	-	4,42	8,84	-	4,42	4,16	-	4,42	0,52
250	4,42	8,84	14,30	-	4,42	7,80	-	4,42	4,68
300	8,84	13,26	21,06	4,16	8,58	11,18	0,52	4,94	7,54
500	31,72	36,14	46,80	17,16	21,58	26,--	11,44	15,86	16,64

(136) Zur Problematik der Tarifgestaltung beim Splitting im Lohnsteuerabzugsverfahren siehe besonders folgende Aufsätze : Görbing : Die Neuordnung der Ehegattenbesteuerung DStZ 1958 S.217; Ders. : Die Vorschriften über die Lohnsteuer und die Veranlagung von Arbeitnehmern, DStZ 1958 S.249; Mönter, Lantau : Der neue Einkommensteuertarif, DStZ 1958 S.241

(137) Über die diesbezügliche Problematik wurde bereits auf S. 31 dieser Arbeit gesprochen.

(Anmerkungen zu Tabelle 3

- a) Jeweils 100 RM der Gesamtbezüge gelten als Arbeitslohn der mitverdienenden Ehefrau
- b) Zur Ermittlung der Lohnsteuerbeträge in den Sp. 2, 5 u. 8 wurde die Ehefrau als Ledige nach Steuerklasse I behandelt und der Hinzurechnungsbetrag außer Ansatz gelassen.
- c) In den Sp. 3, 6 u. 9 ist die Steuerberechnung unter Berücksichtigung des vorgeschriebenen Hinzurechnungsbetrags von 52 RM mtl. beim Arbeitslohn der Ehefrau vorgenommen.
- d) Bei den in den Sp. 4, 7 u. 10 enthaltenen Steuerbeträgen wurde die Lohnsteuertabelle ohne Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags auf die zusammengerechneten Bezüge der Ehegatten angewendet. Die Ergebnisse dürften ungefähr denjenigen bei einer Veranlagung entsprechen und damit dem Prinzip der Haushaltsbesteuerung am nächsten kommen.)

Tabelle 3 läßt erkennen, daß die mit Hilfe des Hinzurechnungsbetrags errechneten Steuerbeträge im allgemeinen in den unteren Einkommensgruppen, besonders bei zunehmenden Familienermäßigungen über, in den oberen Einkommensgruppen unter den Beträgen liegen, welche sich bei einer Zusammenveranlagung ergeben würden (138). In einigen Fällen, in denen umfangreichere Familienermäßigungen gewährt werden und ein niedrigeres Einkommen vorliegt, können sogar Steuerbelastungen auftreten, obwohl eine Zusammenveranlagung völlige Steuerfreiheit zur Folge hätte. Zur Beseitigung der in diesen Fällen möglicherweise auftretenden Härten kann eine - in praxi auch angewendete (139) - Regelung erfolgen, nach der die Einkünfte der Ehegatten zusammengerechnet und in einem Dienstverhältnis besteuert werden können, so daß ein der Zusammenveranlagung entsprechendes Resultat erzielt werden kann. Das Finanzamt trägt dann den Arbeitslohn des einen Ehegatten als Hinzurechnungsbetrag auf der Steuerkarte des anderen Ehegatten ein. Dessen Arbeitgeber wird damit allerdings ein unerwünschter Einblick in die Einkommensverhältnisse ermöglicht. Aus Tabelle 3 ist ferner ersichtlich, daß die gemeinsame Steuerbelastung der Ehegatten noch stärker von derjenigen bei einer Zusammenveranlagung abweichen würde, wenn der Hinzurechnungsbetrag überhaupt entfielen. Er ist demnach besser als nichts, um wenigstens formal der Haushaltsbesteuerung Rechnung zu tragen. Unbefriedigend bleibt die mit seiner Hilfe erzielte Steuerbelastung der Ehegatten im Vergleich zu der Zusammenveranlagung. Die Durchführung des in Rede stehenden Verfahrens dürfte der Finanzverwaltung trotz der entfallenden Veranlagung noch beträchtliche

(138) Diese Wirkung dürfte, wie schon angedeutet, hauptsächlich auf die Anwendung eines für sämtliche Einkommensgruppen einheitlich geltenden Hinzurechnungsbetrags zurückzuführen sein

(139) Lohnsteuersammelerlaß v. 8. 3. 1935, RStBl 1935 S. 457

Arbeit im Zusammenhang mit den Eintragungen auf den Steuerkarten und dem Arbeitgeber zusätzliche Rechenarbeit verursachen.

Bei dem unter b) dargestellten Verfahren besteht die Gefahr, daß die Freibeträge nicht allein nach der Leistungsfähigkeit ausgerichtet, sondern z. B. mit Rücksicht auf eine Förderung der Erwerbstätigkeit der Ehefrau in einer Höhe festgesetzt werden, die dann fragwürdige Belastungsunterschiede zur Folge haben kann. Das zeigt ein Beispiel aus den britischen Verhältnissen (140): Ein Ehepaar bezieht ein vom Ehemann allein verdientes Einkommen von £ 1.200 und zahlt davon £ 248 Steuer. Zwei Ledige mit Einkünften von je £ 600 zahlen je £ 83 16s 8d, = zusammen £ 167 13s 4d. Ein Ehepaar mit Einkünften von je £ 600 zahlt insgesamt £ 136 13s 4d. Der Ehemann als Alleinverdiener zahlt somit etwa das 1,8fache des im letzten Fall angegebenen Steuerbetrags. Derartige Belastungsunterschiede hält auch die Royal Commission für kaum gerechtfertigt (141).

Das Lohnsteuerabzugsverfahren mit Splitting dürfte verwaltungsmäßig sowohl für den Arbeitgeber wie auch für die Finanzverwaltung am einfachsten zu handhaben sein, da die Anwendung von Frei- bzw. Hinzurechnungsbeträgen entfällt, soweit sie durch die Ehegattenbesteuerung bedingt sind. Diesem Vorteil stehen jedoch einige Nachteile gegenüber, die sich zunächst aus der Kombination von indirekter und direkter Progression sowie aus der Anwendung des Splitting ergeben; die diesbezüglichen Probleme wurden bereits erörtert. Hinzu kommt, daß zu einer wirksamen Gestaltung der indirekten Progression und zur Erfassung möglichst aller Lohnsteuerpflichtigen Eheleute in der Proportionalstufe der Einbau hoher Freibeträge in den Tarif erforderlich werden kann (142). Dadurch wird eine erhebliche Anzahl von steuerlich leistungsfähigen Personen von der Lohnsteuer bereit. Bei diesen Steuerbefreiten kann dann die Vorstellung verlorengehen, daß die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben grundsätzlich nur mit Hilfe der Steuerleistungen des Einzelnen möglich ist. Außerdem können politische Schwierigkeiten auftreten, wenn der steuerbefreite Personenkreis der Steuerpflicht wieder unterworfen werden soll.

b

Mehrere Dienstverhältnisse

Einkünfte aus mehreren Dienstverhältnissen von verschiedenen Arbeitgebern beziehen im allgemeinen nur wenige Lohnsteuerpflichtige. So waren 1955

(140) Second Report a. a. O. S. 41 Ziff. 133

(141) ebd.

(142) Albers: Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der deutschen Einkommensteuer a. a. O. S. 443

unter den statistisch erfaßten 16,3 Mill. Lohnsteuerpflichtigen 142.275 Arbeitnehmer bzw. knapp 0,9 v. H., die gleichzeitig mehr als eine Lohnsteuerkarte besaßen (143).

Ähnlich wie bei der Ehegattenbesteuerung liegt auch hier das Problem darin, sicherzustellen, daß bei Vermeidung von Veranlagungen und möglichst einfachen Erhebungsverfahren die in den einzelnen Dienstverhältnissen erhobenen Steuerabzugsbeträge insgesamt der gesetzlichen Steuerschuld entsprechen.

Ein Überblick über die in der Praxis anzutreffenden Verfahren zeigt zunächst, daß im allgemeinen die Lohnsteuer in jedem Dienstverhältnis gesondert abgeführt wird. Für jedes Dienstverhältnis wird eine Steuerkarte ausgeschrieben. Es gibt auch Verfahren, wie in Großbritannien und gelegentlich in Deutschland, bei denen die gesamte Lohnsteuer nur in einem Dienstverhältnis abgeführt wird. Beim britischen P. A. Y. E.-System setzt der Steuerinspektor nach den Angaben des Arbeitnehmers über seine Einkommensverhältnisse für jedes Dienstverhältnis eine bestimmte Kennziffer fest, die der Arbeitgeber der Steuerberechnung zugrunde zu legen hat. Damit kann die Lohnsteuerschuld für Bezüge aus mehreren Dienstverhältnissen ohne nachträgliche Veranlagung vollständig im Lohnsteuerabzugsverfahren erhoben werden.

Ein weiteres in Deutschland 1934 eingeführtes Verfahren arbeitet mit einem Hinzurechnungsbetrag in derselben Weise und aus denselben Gründen wie bei einem der dargestellten Verfahren der Ehegattenbesteuerung (144). Die Vor- und Nachteile sind bei beiden Verfahren die gleichen. Das gilt auch für die Sonderregelung zugunsten der unteren Einkommensgruppen, nach der die Bezüge aus dem zweiten und weiteren Dienstverhältnis als Hinzurechnungsbetrag auf der Steuerkarte des ersten Dienstverhältnisses vermerkt und hier besteuert werden können. Da in den oberen Einkommensgruppen der Hinzurechnungsbetrag die Vorteile aus der mehrfachen Gewährung der in den Steuertabellen eingearbeiteten Freibeträge nur unvollständig ausgleichen kann (145), wird für die Lohnsteuerpflichtigen mit Einkünften aus mehreren Dienstverhältnissen von einer bestimmten Einkommenshöhe ab oft eine Veranlagungspflicht angeordnet (146), um die im Abzugsverfahren zuwenig abgeführten Steuerbeträge nachfordern zu können.

(143) Bd. 230 der Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamts a. a. O. S. 4.

(144) s. das unter a) dargestellte Verfahren in den vorangegangenen Ausführungen über die Ehegattenbesteuerung

(145) s. Tabelle 3

(146) Gesetz Nr. 64, Vorläufige Neuordnung von Steuergesetzen, Steuer- u. Zollblatt 1948 S. 123

Erhebungstechnisch am einfachsten dürfte die Besteuerung sein, wenn die Lohnsteuer nach einem Proportionalatz erhoben wird. Diesen kann der Arbeitgeber vom 2. Dienstverhältnis ab grundsätzlich auf den Bruttolohn anwenden. Gewisse Schwierigkeiten können sich in Ausnahmefällen daraus ergeben, daß die Abzüge im 1. Dienstverhältnis nicht voll angerechnet werden können. Der nichtausgenutzte Teil der Abzüge kann dann entweder auf die übrigen Dienstverhältnisse verteilt oder in einer Veranlagung berücksichtigt werden.

C

Einmalige Einnahmen

Vielfach erhalten Arbeitnehmer aus ihrem Dienstverhältnis außer den laufenden Bezügen einmalige Einnahmen wie Gratifikationen, Nachzahlungen usw. Die Besteuerung solcher einmaligen Einnahmen wirft kaum Probleme auf in einem Lohnsteuerabzugsverfahren wie dem britischen P. A. Y. E. - System. Infolge der noch darzulegenden Eigenart dieses Systems schlagen sich Einkommensschwankungen automatisch in Steuerschwankungen nieder, so daß Korrekturen des Steuerergebnisses wegen einmaliger Einnahmen nach Ablauf eines Jahres regelmäßig unterbleiben können.

Wird die Lohnsteuer unter Berücksichtigung von Abzügen nach einem den unteren Teil des Einkommensteuertarifs bildenden proportionalen Satz erhoben, unterliegen diesem die einmaligen Einnahmen gewöhnlich in vollem Umfang. Die Steuerberechnung ist im allgemeinen nicht schwierig. Weicht die effektive Steuerbelastung des Jahreseinkommens von dem proportionalen Satz ab, können Probleme der Erstattung bzw. Nachforderung auftreten.

Liegt ein direkt gestaffelter Lohnsteuertarif ähnlich dem deutschen Tarif von 1934 vor, lassen sich für die Besteuerung der einmaligen Einnahmen folgende drei Verfahren unterscheiden :

- a) Die Steuerberechnung erfolgt über eine Verteilung der einmaligen Einnahmen auf die Lohnzahlungszeiträume (Monate, Wochen usw.) im Hinblick auf das voraussichtliche Einkommen und den Tarif eines Jahres.
- b) Die Lohnsteuertabelle wird auf den Gesamtbetrag der im Lohnzahlungszeitraum bezogenen laufenden und einmaligen Einnahmen angewendet.
- c) Auf die einmaligen Bezüge wird ein Sondertarif angewendet.

Bei dem nach dem letzten Krieg in Deutschland entwickelten (147) unter a) angeführten Verfahren rechnet der Arbeitgeber dem laufenden Arbeitslohn des letzten Lohnzahlungszeitraumes den Teilbetrag der einmaligen Bezüge hinzu, der bei einer Aufteilung der einmaligen Bezüge auf ein volles Jahr auf einen Lohnzahlungszeitraum entfällt. Ein auf der Lohnsteuerkarte eingetragener Freibetrag ist zu berücksichtigen. Die auf den zugerechneten Teilbetrag der einmaligen Bezug entfallende Lohnsteuer ist mit der Zahl der Lohnzahlungszeiträume zu vervielfachen, auf welche die einmaligen Bezüge aufgeteilt worden sind. Der dann ermittelte Betrag stellt die Lohnsteuer der einmaligen Einnahmen dar und ist zusammen mit der Lohnsteuer der laufenden Bezüge abzuführen. Ein Beispiel soll dieses Verfahren verdeutlichen und zugleich seine Wirkungen zeigen : Ein kinderlos verheirateter Arbeitnehmer, dessen Ehefrau keine Einkünfte bezieht, verdient monatlich ein Gehalt von DM 1.000. Im Dezember erhält er eine Gratifikation von DM 2.400. Als abzugsfähige Ausgaben werden nur die gesetzlichen Pauschalen verrechnet (148). Die Steuerberechnung hat folgendes Aussehen :

Monatliche Lohnsteuer von DM 1.200	198,75 DM
Monatliche Lohnsteuer von DM 1.000	144,90 DM
Lohnsteuer von 1/12 der Gratifikation	53,85 DM

Die auf die Gratifikation entfallenden Lohnsteuer beträgt 53,85 DM x 12 = 646,20 DM. Im Dezember hat der Arbeitgeber abzuführen :

für DM 1.000 Gehalt	144,90 DM
für DM 2.400 Gratifikation	646,20 DM
insgesamt	791,10 DM

Von den Jahreseinnahmen in Höhe von DM 14.400 sind abgeführt worden :

Als Lohnsteuer von den laufenden Bezügen 144,90 DM x 12	1.738,80 DM
Als Lohnsteuer von der Gratifikation	646,20 DM
insgesamt	2.385,-- DM

Dieser Betrag entspricht genau dem in der Jahreslohnsteuertabelle ausgewiesenen, so daß die Abzugsbeträge insgesamt mit der Steuerschuld übereinstimmen und eine nachträgliche Korrektur nicht erforderlich ist. Diese Ergebnisse gelten ganz allgemein für das besprochene Verfahren, dessen Durchführung allerdings ziemlich umständlich und zeitraubend erscheint.

(147) Abschn. 52 Abs. 3 LStR 1955, BStBl 1955 I S. 490

(148) EStG i. d. F. v. 19. 12. 1956, BGBl 1956 I S. 918 sowie die dem Gesetz beigefügten Lohnsteuertabellen

Der Arbeitgeber hat diffizile Rechenarbeiten auszuführen, die besonders dann kompliziert werden können, wenn während des Jahres mehrfach einmalige Einnahmen zu versteuern sind (149)

Erheblich einfacher für den Arbeitgeber dürfte das unter b) angegebene Verfahren sein, wie schon aus der Darstellung hervorgeht. Dem Lohnsteuerpflichtigen jedoch kann im Vergleich zur Steuerschuld insoweit zuviel Lohnsteuer einbehalten werden, als der in einem Lohnzahlungszeitraum bezogene Gesamtbetrag der laufenden und einmaligen Einnahmen einer Progressionsstufe zugeordnet wird, die das Jahreseinkommen des Arbeitnehmers nicht erreicht. Die überzahlte Lohnsteuer wäre dann zu erstatten.

Man könnte schließlich die einmaligen Einnahmen in derselben Weise der Steuertabelle unterwerfen wie die laufenden Bezüge. Hierbei würden aber die in der Tabelle eingebauten Freibeträge mehrfach angerechnet werden und insoweit ein ungerechtfertigter Vorteil entstehen. Um diese Wirkung zu vermeiden, kann für die einmaligen Einnahmen auch ein Sondertarif geschaffen werden, wie er z. B. 1934 in Deutschland entwickelt wurde und damals folgende Form hatte (150) :

Die Lohnsteuer von den einmaligen Einnahmen betrug für Ledige 16 v. H. , für kinderlos Verheiratete 10 v. H. und für Arbeitnehmer mit Kinderermäßigung für 1 Kind 8 v. H. , für 2 Kinder 6 v. H. , für 3 Kinder 3 v. H. und für mehr als 3 Kinder 1 v. H. Die Anwendung eines solchen Sondertarifs befriedigt auch nicht immer. Aus Tabelle 4 ist zu entnehmen, daß im Vergleich zu dem unter a) beschriebenen Verfahren im allgemeinen in den unteren Einkommensgruppen zuviel, in den oberen Einkommensgruppen zuwenige Lohnsteuer abgeführt wird. Empfänger kleiner Einkommen können noch zur Steuerzahlung herangezogen werden, obwohl sie steuerfrei wären. Soll die Steuer nach der Leistungsfähigkeit bemessen und erhoben werden, müßte hier eine Korrektur erfolgen. Außerdem dürfte für den Arbeitgeber die Steuerberechnung nach einem Sondertarif mit Prozentzahlen umständlicher und zeitraubender sein als der Gebrauch einer Tabelle, welche die Steuer in absoluten Beträgen ausweist.

(149) vgl. Abschn. 52 Abs. III LStR 1955 a. a. O.

(150) s. EStG u. LStDV 1934

Tabelle. 4 : Die Lohnsteuer bei Berücksichtigung einmaliger Einnahmen nach den Tarifvorschriften des EStG 1934

Monatlicher Arbeitslohn in RM	J ä h r l i c h e L o h n s t e u e r i n R M						
	ledig		kinderlos ver- heiratet		verheiratet mit 2 Kindern		
laufend	einmalig	Sonder- tarif	a)-Ver- fahren	Sonder- tarif	a)-Ver- fahren	Sonder- tarif	a)-Ver- fahren
1	2	3	4	5	6	7	8
80	96	15,36	9,36	9,60	-	5,76	-
150	180	138,--	131,04	71,04	65,52	10,80	12,48
300	360	547,44	552,24	288,72	287,04	155,76	156,--
500	600	942,24	1070,12	621,60	667,68	338,--	399,36

(Anmerkung : Der Berechnung dienten die Tarifvorschriften des EStG 1934 und die bereits dargestellten Grundsätze des unter a) geschilderten Verfahrenstyps)

d

Probleme der Erstattung und Nachforderung von Lohnsteuer

Nicht immer gelingt es, im Lohnsteuerabzugsverfahren zwischen der Summe der abgeführten Steuerbeträge und der Steuerschuld Übereinstimmung zu erzielen. Die Ursachen dafür können in der Entwicklung der steuerrelevanten Verhältnisse des Lohnsteuerpflichtigen (Schwankungen in der Beschäftigung, des Einkommens, Veränderungen im Familienstand usw.) sowie in der Technik des Abzugsverfahrens liegen. Decken sich Steuerzahlungen und Steuerschuld nicht, entsteht das Problem einer Korrektur, d. h. zuwenig abgeführte Steuerbeträge sind nachzufordern, zuviel erhobene Steuern sind zu erstatten. Weichen die Steuerzahlungen von einer nach der Leistungsfähigkeit bemessenen Steuerschuld ab, ohne daß eine Korrektur der Zahlungen erfolgt, wird man kaum noch von einer der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechenden Steuerbelastung sprechen können. Soll der Steuerpflichtige nach seiner Leistungsfähigkeit belastet sein, wird man auch auf eine Übereinstimmung von Steuerschuld und Steuerzahlungen zu achten haben. Obgleich dieser Grundsatz für sämtliche Einkommen(Lohnsteuer)pflichtige gleichermaßen zu gelten hätte und er für die Gewerbetreibenden und dgl. im allgemeinen gesetzlich festgelegt ist (151), finden sich für Lohnsteuerpflichtige häufig abweichende und zudem fragwürdige Regelungen.

(151) s. § 47 EStG 1959

Um welche Größen es sich beim Erstattungsproblem handeln kann, zeigt ein Ausschnitt aus den deutschen Verhältnissen 1928 wurden 66 Mill. RM Lohnsteuer (4,6 v. H. des damaligen Lohnsteueraufkommens von 1,43 Mrd. RM) erstattet, je Steuerfall knapp 20 RM (152). 1955 belief sich die verrechnete bzw. erstattete Lohnsteuer auf 336,7 Mill. DM (7,6 v. H. des Lohnsteueraufkommens von 4,40 Mrd. DM), je Steuerfall 49 DM (153). Über die Hälfte der Lohnsteuerpflichtigen hatte 1955 von der Möglichkeit des Lohnsteuer-Jahresausgleichs Gebrauch gemacht.

Die Erstattung der Lohnsteuer kann erlaubt oder untersagt werden. Ein Erstattungsverbot widerspricht einerseits dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Es bietet auf der anderen Seite dem Staat Vorteile insofern, als die Finanzverwaltung von Arbeit entlastet wird und die zurückbehaltenen Steuergelder anderweitig im öffentlichen Haushalt verfügbar sind. Soweit die Finanzverwaltung Lohnsteuerbeträge nachträglich erstattet, kann der Staat die abgeführten Steuern bis zum Zeitpunkt der Erstattung verwenden und insoweit Zinsgewinne erzielen.

Zeitlich gesehen können Erstattungen - wie im britischen P. A. Y. E. -System - während oder - nach dem heutigen deutschen Lohnsteuer-Jahresausgleich - erst nach Ablauf des Jahres vorgenommen werden (154). Die Einstellung der Lohnsteuerpflichtigen dazu dürfte unterschiedlich sein. Die einen sehen in der nachträglichen Erstattung ein willkommenes Ereignis, dessen Eintreffen im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten vielfach dadurch gefördert wird, daß steuermindernde Umstände nicht schon während, sondern erst nach Ablauf eines Jahres geltend gemacht und damit im Abzugsverfahren Steuerüberzahlungen bewirkt werden. Andere lehnen Steuerüberzahlungen ab und können nur schwer einsehen, daß sie zunächst mit Steuern belastet werden, die schließlich ganz oder teilweise zu erstatten sind.

Die Durchführung der Erstattung kann bei der Finanzverwaltung liegen; es können aber auch andere Stellen, wie die Unternehmen und im Fall der Arbeitslosigkeit des Lohnsteuerpflichtigen das Arbeitsamt herangezogen werden. In dem Maß, in dem das Erstattungsverfahren von der Finanzverwaltung auf

(152) vgl. die in den Veröffentlichungen der Friedrich List-Gesellschaft e. V., 3. Bd. 1. Teil in "Kapitalbildung und Steuersystem" S. 407 ff. zum Problem des Steuerabzugs vom Arbeitslohn von Zarden wiedergegebenen Ausführungen

(153) Bd. 230 der Veröffentlichungen des Statistischen Bundesamtes a. a. O. S. 40

(154) Der Lohnsteuer-Jahresausgleich war im wesentlichen schon in den zwanziger Jahren in Österreich bekannt; s. Littmann, Konrad Lohnsteuer, in Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 27. Lfg., Stuttgart/Tübingen/Göttingen, S. 38

andere Stellen übertragen wird, verlagert sich auch der Verwaltungsaufwand. Die Vornahme der Erstattungen durch den Arbeitgeber bringt den Arbeitnehmer regelmäßig am schnellsten in den Genuß der Steuerrückzahlungen. Das gilt nicht nur für die während des Jahres erfolgenden Erstattungen, sondern auch für den Lohnsteuer-Jahresausgleich, den der Arbeitgeber im allgemeinen innerhalb einer bestimmten Frist zu erledigen hat, während das Finanzamt nicht selten längere Zeit beansprucht (155).

Der Arbeitgeber führt die Steuererstattung gewöhnlich in der Weise durch, daß er die gesamten Steuerrückzahlungen mit den einbehaltenen Steuerbeträgen verrechnet und den Überschuß dem Finanzamt überweist. Übersteigen die insgesamt erstatteten Beträge den Gesamtbetrag der Lohnsteuerüberweisungen, müßte der Arbeitgeber den Differenzbetrag zunächst aus seinem Betriebsvermögen zugunsten des Finanzamtes verauslagen. Im folgenden Lohnzahlungszeitraum könnte eine Aufrechnung mit der dann einbehaltenen Lohnsteuer erfolgen. Damit würde das Unternehmen dem Staat zinslosen Kredit gewähren, abgesehen davon, daß diese Mittel dem Unternehmen fehlen könnten. Um das zu vermeiden, kann den Unternehmen die Möglichkeit gegeben werden, vom Finanzamt die Erstattung der verauslagten Beträge sofort zu verlangen.

Hinsichtlich der Nachforderung von zuwenig einbehaltenen Lohnsteuerbeträgen zeigt sich, daß der Staat nicht selten ganz oder teilweise darauf verzichtet und insoweit Steuerausfälle in Kauf nimmt, aber auch Arbeit und Mühe mit Eintreibungsmaßnahmen ersparen kann. Die Erhebung der nachgeforderten Steuerbeträge kann durch direkte Zahlungen des Lohnsteuerpflichtigen an die Finanzkasse oder im Abzugsverfahren erfolgen. Bei Anwendung des letzteren genießt der Staat die mit diesem Verfahren verbundenen und schon geschilderten Vorteile. Hierbei können aber auch Nachteile auftreten, wie das am britischen Beispiel noch gezeigt werden wird (156).

Abschnitt 2

Steuertechnische Probleme bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens durch den Arbeitgeber

Aus den vorangegangenen Ausführungen geht hervor, daß die Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens den daran Beteiligten, namentlich dem Ar-

(155) s. die Ausführungen über den Lohnsteuer-Jahresausgleich im Teil II, Kap. II, Abschn. 2, § 2e

(156) vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im Teil IV, Kap. I, Abschn. 2, § 2e

beitgeber einen mehr oder weniger großen Aufwand verursachen kann. Im folgenden wird versucht, von den beim Arbeitgeber anfallenden Lohnsteuererhebungskosten eine Vorstellung zu vermitteln. Darauf wird die Frage einer Entschädigung des Arbeitgebers erörtert, und schließlich wird auf einige Sonderfragen eingegangen, die sich bei der Durchführung des Abzugsverfahren durch den Arbeitgeber ergeben.

§ 1

Die Belastung des Arbeitgebers durch das Lohnsteuerabzugsverfahren und die Problematik einer Entschädigung

Über die Höhe der den Unternehmen entstehenden Lohnsteuererhebungskosten läßt sich aus der Sicht der deutschen Verhältnisse folgendes sagen : Für 1926 gibt Weimar (157) aufgrund seiner Erfahrungen in einem Großbetrieb die Lohnsteuererhebungskosten mit 1 RM pro Jahr und Arbeiter an. Nach dem letzten Krieg hat das Ifo-Institut Untersuchungen angestellt und dabei für 1952 die Lohnsteuererhebungskosten der Wirtschaft mit mindestens 140 Mill. DM bzw. 4 v.H. des damaligen Lohnsteueraufkommens berechnet (158). Vergleichsweise seien die der Wirtschaft aus der Erhebung der veranlagten Einkommensteuer entstandenen Kosten angeführt, die das Ifo-Institut mit 1 Mrd. DM bzw. ca 25 v.H. des Einkommensteueraufkommens ermittelt hat (159). Einzelheiten über die Lohnsteuererhebungskosten sind der Tabelle .5 zu entnehmen.

(157) Weimar, P. H. : Die Entstehung der deutschen Lohnsteuer als Entsprechungsform zur modernen Kapitalgesellschaft. Basler Diss. 1930, S. 72 ff. zitiert bei Weck : Die Besteuerung des Lohnes an der Quelle a. a. O. S. 13

(158) Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung : Untersuchungen zur großen Steuerreform, Teil I, München 1953 S. 155 ff.

(159) ebd. S. 160

Tabelle 5 : Lohnsteuererhebungskosten der Wirtschaft (Mindestsätze) nach dem 1952 gültigen Steuergesetz (Einkommen wie im Jahre 1952). (160)

Lohnsteuerpflichtige	Zahl der Fälle		Erhebungskosten			
			je Einzelfall	insgesamt		
	1.000	v. H.	DM	Mill. DM	v. H.	v. H. des Lohnsteuer- aufkom- mens
Zur Einkommensteuer veranlagte Lohn- steuerpflichtige	375	2,3	15	5,62	4,0	1,4
Übrige Lohnsteuer- pflichtige :						
Steuerfreie Fälle	3.730	22,6	2	7,46	5,3	-
Fälle mit einem steuerpflichtigem Einkommen DM						
- 2.400	3.200	19,4	10	32,00	22,8	30,8
2.400 - 3.600	2.554	15,4	10	25,54	18,2	9,9
3.600 - 4.800	3.199	19,3	10	31,99	22,8	5,4
4.800 - 6.000	1.914	11,6	10	19,14	13,6	3,0
6.000 - 7.200	742	4,5	10	7,42	5,3	2,0
7.200 - 8.400	347	2,1	10	3,47	2,5	1,3
8.400 - 9.000	122	0,7	12	1,46	1,0	1,2
9.000 - 12.000	222	1,3	15	3,33	2,3	1,0
12.000 - 15.000	74	0,5	20	1,48	1,1	0,8
15.000 - 18.000	22	0,1	25	0,55	0,4	0,7
18.000 - 24.000	30	0,2	30	0,90	0,6	0,6
über 24.000	6	0,0	35	0,21	0,1	0,4
zusammen	16.537	100	8	140,57	100	4,0

Die Erhebungskosten von 140 Mill. DM verteilen sich auf folgende Arbeiten (161) :

1. Errechnung und Einbehaltung der Lohnsteuer
2. Abführung der Steuerbeträge
3. Führung von Lohnkonten
4. Einreichen der Lohnsteueranmeldungen
5. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs

(160) Tabelle 5 wurde entnommen den Untersuchungen zur großen Steuerreform a. a. O. S. 157

(161) ebd. S. 155

6. Eintragung der Lohnsteuerbescheinigungen auf den Steuerkarten und Einsenden der Steuerkarten an das Finanzamt
7. Ausschreiben von Lohnzetteln
8. Neuberechnung der Lohnsteuer bei geänderten Eintragungen auf der Steuerkarte
9. Berechnung der Lohnsteuer für einmalige Einnahmen
10. Auskunftserteilung bei Lohnsteuerprüfungen durch das Finanzamt

Angesichts der dem Arbeitgeber entstehenden Lohnsteuererhebungskosten wurde wiederholt die Forderung nach einer Entschädigung erhoben. Popitz, der sich als Vertreter der Reichsregierung 1925 mit dieser Forderung auseinandersetzen mußte, hat sie abgelehnt (162). Im wesentlichen hat er geltend gemacht, daß die Durchführung des Lohnabzugs die Steuererhebung erleichtere. Außerdem sei die unentgeltliche Vornahme des Steuerabzugs ein nobile officium der Arbeitgeber. Diese seien schließlich auch daran interessiert, daß man von der arbeitenden Bevölkerung ein hohes Steueraufkommen erhalte, weil dann der Etatausgleich ermöglicht werde. Einige Jahre später lehnte Rinner (163) die Forderung nach einer Entschädigung gleichfalls ab, und zwar einmal mit dem Hinweis auf Artikel 132 und 133 der damaligen Reichsverfassung. Danach waren alle Bürger nach Maßgabe der Gesetze zur Übernahme ehrenamtlicher Tätigkeiten und Leistung persönlicher Dienste für Staat und Gemeinden verpflichtet. Zweitens meint er, daß einer richtigen Bemessung der Entschädigung entsprechend der aufgewendeten Arbeit und einer billigen Verteilung der Entschädigung zu große Schwierigkeiten gegenüberstünden. Dem könnte man die Möglichkeit einer pauschalen Entschädigung entgegenhalten. Rinner weist schließlich noch darauf hin, daß im Bereich der Besteuerung die Mitwirkung des Steuerpflichtigen etwa in Form von Steuererklärungen, der Beachtung steuerlicher Buchführungsvorschriften und dgl. mehr im Laufe der Zeit immer unentbehrlicher geworden sei. Nun könnte man diesen Argumenten einen im privatwirtschaftlichen Bereich wohl allgemein anerkannten Grundsatz entgegenstellen. Der Auftraggeber hat dem Beauftragten die ihm aus der Ausführung des Auftrags entstandenen Aufwendungen zu erstatten (164). Demgegenüber ist zu bedenken, daß die aus der Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens resultierenden Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Staat im Bereich der öffentlichen Wirtschaft liegen. Hier werden die zur Deckung des öffentlichen Bedarfs erforderlichen Mittel in "unentgeltlicher oder in nichtmarktmäßiger" (165) Weise, d. h.

(162) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 403 Nr. 1229 S. 29

(163) Rinner : Die Lohnsteuer a. a. O. S. 11 ff.

(164) Kodifiziert ist dieser Grundsatz z. B. im BGB § 670

(165) Gerloff, Wilhelm Die Öffentliche Finanzwirtschaft Bd 1. Allgemeiner Teil, Frankfurt/M, 1948 S. 117

zwangsweise den anderen Wirtschaften entnommen. Nach allen wäre eine Entschädigung der Arbeitgeber kaum gerechtfertigt. Statt dessen wäre mit Rinner eine solche Vereinfachung der Technik des Steuerabzugs zu fordern, wie es ohne Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips geschehen kann" (166).

§ 2

Sonderfragen

a

Bereitstellung von Steuerabzugsunterlagen für den Arbeitgeber

Die gesetzlichen Vorschriften sehen im allgemeinen vor, daß die für die Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens erforderlichen Unterlagen dem Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden und nicht von ihm beschafft zu werden brauchen. Das gilt zunächst für die steuerrelevanten Verhältnisse des Arbeitnehmers. Sie werden von der Finanzverwaltung ermittelt und dem Arbeitgeber in Form von Eintragungen auf der Steuerkarte oder Kennziffern und dgl. mitgeteilt. Gegen eine Übertragung dieser Ermittlungstätigkeit auf den Arbeitgeber spricht eine Reihe von Bedenken. Dem Arbeitgeber würde damit eine wohl ungeheure Belastung auferlegt werden. Er müßte insoweit Einrichtungen und Befugnisse einer Finanzverwaltung bekommen. Es ist ferner vorstellbar, daß die Ermittlung der persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber das Beschäftigungsverhältnis beeinträchtigen kann.

Zur Bereitstellung von Unterlagen gehört auch, daß die Finanzverwaltung die notwendigen Formulare usw. an den Arbeitgeber kostenlos abgibt. Bezüglich der Steuertabellen ist hier eine unterschiedliche Handhabung festzustellen. In Deutschland muß der Arbeitgeber die Steuertabellen käuflich erwerben, während er sie in Großbritannien von der Finanzverwaltung kostenlos erhält. Das hat den Vorteil, daß nach gesetzlichen Tarifänderungen die Gefahr der Verwendung veralteter Steuertabellen durch die Arbeitgeber weitestgehend verringert wird mit der Folge, daß langwierige Auseinandersetzungen zwischen den am Abzugsverfahren Beteiligten über evtl. falsche Steuerberechnungen vermieden werden können.

Schließlich sollten die Vorschriften über die Durchführung des Abzugsverfahrens, besonders über die subjektive und objektive Steuerpflicht, einfach und

(166) Rinner : Die Lohnsteuer a. a. O. S. 14

klar sein. Sie können dem Arbeitgeber ebenfalls kostenlos an Hand gegeben werden, wie das z. B. in Großbritannien der Fall ist.

b

Abführung der Steuerbeträge

Hierbei entstehen vor allem Fragen des Zeitpunkts und der Art der Abführung der einbehaltenen Lohnsteuerbeträge. Eine Erörterung dieser Fragen hat auch unter dem Gesichtspunkt zu erfolgen, daß die Besteuerung auf die Wahl zweckmäßiger Zahlungstermine und -formen abgestellt sein sollte (167).

Die Abführung kann innerhalb kürzerer oder längerer Zahlungsfristen geschehen. Im ersten Fall gelangen die Steuergelder rascher in die Finanzkassen als im zweiten Fall. An kurzen Zahlungsfristen kann der Staat z. B. bei besonders akutem Finanzbedarf stark interessiert sein. So mußte im Anschluß an die Währungsreform von 1948 die Lohnsteuer schon spätestens am 5. Tag nach Ablauf des Lohnzahlungszeitraumes abgeführt werden. Danach hatte der Arbeitgeber bei den wöchentlich entlohten Arbeitern praktisch in jeder Woche Lohnsteuer abzuführen. Begründet wurde diese Maßnahme damit, daß die staatlichen Kassen schnell und laufend mit Betriebsmitteln versorgt werden mußten, welche gerade kurz nach der Währungsreform in ausreichendem Maß nicht verfügbar waren (168). Kürzere Zahlungsfristen dürften aber für den Arbeitgeber mit höheren Aufwendungen verbunden sein, z. B. wegen des häufigeren Anfalls von Überweisungsgebühren. Es ist hierbei auch an den Arbeitsanfall bei den Finanzkassen, Postscheckämtern, Girokassen usw. zu denken. Längere Zahlungsfristen können z. B. im Krieg geboten sein, wenn im zivilen Sektor Arbeit gespart werden soll. Eine zweckmäßige Regelung dürfte die Festlegung sog. Kleinbetragsgrenzen sein (169). So kann z. B. bestimmt werden, daß die Lohnsteuer, wenn sie monatlich durchschnittlich 100 DM übersteigt, monatlich, andernfalls vierteljährlich abzuführen ist. Bei einer solchen Regelung können die Arbeitgeber, die vierteljährlich abführen, die einbehaltenen Beträge im Unternehmen arbeiten lassen und damit Zinsvorteile genießen.

(167) Prinzip der Bequemlichkeit der Besteuerung, s. Gerloff Steuerwirtschaftslehre a. a. O. S. 274

(168) Charlier, Rudolf Kommentar zum Lohnsteuerrecht. Teilband der Schriftenreihe "Blattei-Kommentar der Steuerpraxis", Forkel-Verlag Stuttgart, 1956, Ziff. 2 der Erläuterungen zu § 41 LStDV

(169) vgl. die Regelung im § 41 LStDV 1959

Bezüglich der Art der Abführung ist festzustellen, daß die Steuerbeträge mit Hilfe von Steuermarken oder im Überweisungsverfahren in die Finanzkassen gelangen können. Dem Markenverfahren haftet eine Reihe von Nachteilen an. So entstehen einmal Kosten mit dem Druck und dem Vertrieb der Marken. Ferner können Einrichtungen und Maßnahmen für einen sicheren Aufbewahrungsort der Steuermarken notwendig werden. Kauft der Arbeitgeber die Marken, wird er sich regelmäßig erst Bargeld beschaffen und hierbei das Risiko des Geldtransports zur Markenverkaufsstelle (Postamt, Finanzkasse) eingehen müssen. Diese Faktoren dürften umso lästiger empfunden werden, je größer der Markenbedarf ist. Zeitraubend ist weiter das Einkleben und Entwerten der Marken in den Steuerkarten. Das Überweisungsverfahren weist diese Nachteile nicht auf, es entspricht überdies der im modernen Geldverkehr üblichen Zahlungsweise.

Fraglich kann schließlich der Empfänger der Steuerbeträge sein. So können die Lohnsteuerzahlungen an die für das Unternehmen oder an die für die einzelnen Arbeitnehmer zuständige Finanzkasse geleitet werden. Im zweiten Fall hat der Arbeitgeber außer der Steuererhebung in gewisser Weise noch eine Zurechnung und Verteilung der Steuerbeträge auf die Steuerpflichtigen vorzunehmen, eine Aufgabe, die der Finanzverwaltung zufallen sollte. Für den Arbeitgeber sollte die Erhebung damit abgeschlossen sein, daß er von allen Arbeitnehmern die Lohnsteuer einbehält und sie in einem Betrag an eine einzige Finanzkasse abführt.

c

Das Belegverfahren

Das Belegverfahren ermöglicht in erster Linie der Finanzverwaltung die Kontrolle des Abzugsverfahrens, außerdem können die Belege statistisch verwertet werden und damit auch Anhaltspunkte für Änderungen des Abzugsverfahrens geben. Die Belege geben im wesentlichen Auskunft über die Höhe der Bezüge und über die einbehaltenen Steuerbeträge sowie über Abzüge und Personalien. Zum großen Teil erscheinen sie in Form amtlicher Formblätter. Art und Umfang der Belege sind im allgemeinen abhängig vom Typ des Abzugsverfahrens und von den für die Kontrolle unbedingt erforderlichen Angaben. So dürfte ein Abzugsverfahren vom Typ I ein einfacheres Belegverfahren erfordern als ein Abzugsverfahren vom Typ III.

Bei der Gestaltung des Belegverfahrens sollte beachtet werden, daß der mit seiner Hilfe erstrebte Zweck möglichst schnell und billig erzielt werden kann. Dieser Forderung entsprechend z. B. auch Vorschriften, welche dem Arbeitgeber die Verwendung solcher Formulare anstelle amtlicher Formblätter er-

lauben, die unter Berücksichtigung betriebsindividueller Verhältnisse, z. B. neuzeitlicher Buchungsmaschinen, entworfen sind. Solche betrieblichen Formulare sollten allerdings dieselben Angaben in leicht verständlicher Form enthalten wie die amtlichen Formblätter, um eine leichte Vergleichbarkeit der Angaben zu gewährleisten und die Kontrolle nicht zu erschweren.

Soweit die notwendigen Angaben bereits aus vorhandenen betrieblichen Unterlagen entnommen werden können, sollten eine zusätzliche Erfassung möglichst vermieden werden. Es sei hier gedacht an die von den Betrieben vielfach aufzustellenden Lohnlisten, die oft im wesentlichen die gleichen Angaben wie die Lohnsteuerkarten und das Lohnkonto enthalten und deswegen entbehrlich erscheinen.

Die konjunkturelle Bedeutung der Lohnsteuer

Im Hinblick auf die schon in der Einleitung hervorgehobene Bedeutung der Lohnsteuer erscheint es angebracht, diesen Teil der Arbeit mit einigen Betrachtungen über konjunkturelle Aspekte der Lohnsteuer abzuschließen. Die Beziehungen zwischen der Steuer und dem konjunkturellen Geschehen sind doppelseitiger Natur (170). Einmal wird das Steueraufkommen durch den Konjunkturverlauf beeinflusst, zum anderen kann auf letzteren mit Hilfe der Steuer eingewirkt werden. So wird in den nachstehenden beiden Abschnitten zunächst von der Konjunkturrempfindlichkeit der Lohnsteuer die Rede sein, und darauf wird die Frage nach der Eignung der Lohnsteuer als konjunkturpolitisches Instrument untersucht werden.

Abschnitt 1

Die Konjunkturrempfindlichkeit der Lohnsteuer

Unter der Konjunkturrempfindlichkeit der Steuer im allgemeinen und der Lohnsteuer im besonderen kann man die "Reagibilität auf Konjunkturschwankungen bei gleichem Steuerrecht" verstehen (171). Die Konjunkturrempfindlichkeit wird von mehreren Faktoren bestimmt (172), von denen die Steuermoral zunächst erwähnt werden soll. Man kann in ihr "die allgemeine Einstellung der Gesamtheit der Steuerpflichtigen zu ihren steuerlichen Pflichten" sehen (173). Auf die Steuermoral wirkt u. a. neben der Einstellung des Steuerpflichtigen zur jeweiligen Staats- bzw. Gesellschaftsordnung und seiner Auffassung von der Zweckmäßigkeit der öffentlichen Aufgaben und der Art ihrer Finanzierung wesentlich die Höhe seiner Steuerlast ein, die ihrerseits vom Konjunkturverlauf beeinflusst wird. Damit ist ein Zusammenhang gefunden zwischen der Steuermoral und dem Konjunkturverlauf. Der Steuerpflichtige wird im allgemeinen zu Steuerleistungen in einer wirtschaftlichen Prosperitätsphase fähiger und williger sein als in einer Phase des wirtschaftlichen Niederganges. Die Prosperität erhöht die Einkommen, gestaltet die Liquiditätsverhältnisse

-
- (170) Neumark, Fritz : Steuer, (I) Theorie der Besteuerung, in : Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Göttingen 1959, 10. Bd. S. 93 sowie Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 114 ff. bes. S. 117
 - (171) Neumark : Steuer, (I) Theorie der Besteuerung a. a. O. S. 103
 - (172) Neumark : Steuer, (I) Theorie und Praxis a. a. O. S. 114 ff. sowie derselbe : Konjunktur und Steuern, Bonn 1930, bes. S. 28 ff.
 - (173) Schmolders, Günther : Steuermoral, in : Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Göttingen 1959, 10. Bd. S. 119

günstiger, verleitet zu Ausgaben und verbessert die Aussichten auf Steuerüberwälzungen. Das Gegenteil vollzieht sich in einer Depression. Der Steuerpflichtige wird hier auch zu einer Reduktion seiner Ausgaben gezwungen. Da das Steuerzahlungsbedürfnis ziemlich an letzter Stelle auf der menschlichen Bedürfnisskala stehen dürfte (174) wird der Steuerpflichtige zuerst seine Steuerzahlungen zu kürzen suchen, sei es auf legale, sei es auf illegale Weise. Hierbei spielt auch das Problem der Steuerrückstände eine Rolle. Diese dürften sich in einem der Konjunkturbewegung entgegengesetzten Sinn entwickeln. Nach allem kann man feststellen, daß im allgemeinen die Steuermoral den Schwankungen des Konjunkturverlaufs folgt und sie damit stark konjunkturrempfindlich sein dürfte.

Für das Lohnsteueraufkommen dürfte die Steuermoral der Lohnsteuerpflichtigen wegen der Eigentümlichkeit des Abzugsverfahrens fast belanglos sein. Der Arbeitgeber hat an einer Hinterziehung von Lohnsteuerbeträgen im allgemeinen kein Interesse (175). Der Lohnsteuerpflichtige muß bei Vorliegen der steuerlichen Tatbestände den Steuerabzug auch dann hinnehmen, wenn er Steuerleistungen ablehnt. Er könnte aber illegal seine Steuer dadurch zu verringern suchen, daß er dem Finanzamt falsche Angaben über seine steuerrelevanten Verhältnisse macht mit der Folge, daß beim Steuerabzug höhere Freibeträge zu berücksichtigen und dementsprechend weniger Lohnsteuer abzuführen sind. Ob ein solches Vorgehen in jedem Fall und auf die Dauer erfolgreich ist, kann zweifelhaft sein.

Es bleibt noch der Einfluß der Steuermoral derjenigen Lohnsteuerpflichtigen auf das Steueraufkommen übrig, bei denen aus bestimmten Gründen Veranlagungen und ggfs. Steuernachzahlungen erforderlich werden. Diesen Einfluß wird man vernachlässigen können, da einmal der Anteil der veranlagungspflichtigen Arbeitnehmer an der Gesamtzahl der Lohnsteuerpflichtigen äußerst gering ist (176). Ferner könnendie auf die sonstigen Einkünfte entfallenden Steuerbeträge im Abzugsverfahren erhoben werden, wie das britische Beispiel zeigt.

Im Bereich der Lohnsteuer kann die Steuermoral noch ein latentes sozialpolitisches Problem, das hier nur angedeutet werden soll, besonders in einer Depression verschärfen : Während der Einkommensteuerpflichtige von Verschleierungsmöglichkeiten verstärkt Gebrauch macht und so seine Steuerlast mildern kann, muß sich der Lohnsteuerpflichtige eine fast restlose Erfassung seines Arbeitseinkommens und einen dementsprechend genauen Steuerabzug

(174) Neumark : Konjunktur und Steuern a. a. O. S. 31

(175) vgl. Teil I, Kap. II, Abschn. 5, § 2

(176) vgl. Teil II, Kap. III, Abschn. 1, Tab. 13

gefallen lassen. Die effektive Belastung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen gestaltet sich in der Depression zunehmen ungleichmäßig.

Zu einem Problem bei der Lohnsteuer können während einer Depression Lohnsteuerrückstände beim Arbeitgeber werden. In einer solchen Wirtschaftslage werden nicht selten Arbeitgeber infolge angespannter Liquidität Geldmittel nur für die Auszahlung der Nettolöhne und nicht auch für die Überweisung der Lohnsteuer zu beschaffen imstande sein. Hinsichtlich der letzteren wird der Arbeitgeber beim Finanzamt um Stundung nachsuchen müssen.

Ein weiterer und zudem wirtschaftlicher Faktor, der die Konjunktorempfindlichkeit der Lohnsteuer wesentlich mitbestimmt, ist das Arbeitseinkommen, hier verstanden als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Es wird trotz der relativ starren Beamtengehälter und Pensionen und des retardierenden Einflusses der Gewerkschaften auf die Entwicklung der Löhne in der Depression im allgemeinen als stark konjunktorempfindlich angesehen. Die für die Höhe des Arbeitseinkommens bedeutsamen Komponenten, wie die Zahl der Beschäftigten und diejenigen der geleisteten Arbeitsstunden sowie die Höhe des Lohnsatzes hängen unmittelbar von der jeweiligen Wirtschaftslage ab. Es darf aber nicht übersehen werden, daß das Reaktionstempo auf Konjunktüreinflüsse bei Arbeitslöhnen und gewissen Gehältern nicht so groß ist wie z. B. bei Gewinnen, die äußerst rasch reagieren. Da das Arbeitseinkommen Gegenstand der Lohnsteuer ist, werden sich seine konjunkturellen Schwankungen ziemlich prompt im Lohnsteueraufkommen widerspiegeln.

Die Konjunktorempfindlichkeit der Lohnsteuer wird schließlich noch von mehreren steuertechnisch bedingten Faktoren mitbestimmt, die außerdem geeignet sind, die Wirkung der wirtschaftlichen Faktoren zu verstärken. Von diesen Faktoren sind zunächst die Freibeträge (so Existenzminima, Freibeträge für abzugsfähige Ausgaben, auch die der Differenziation dienende earned income allowance im britischen Steuerrecht) hervorzuheben. Sie sind insofern bedeutungsvoll, als ein Sinken des Arbeitseinkommens während der Depression unter die Freibeträge nicht zu einer dem reduzierten Einkommen entsprechenden Steuerermäßigung, sondern zu einer völligen Steuerbefreiung führt. Der Rückgang des Steueraufkommens wird hier stärker sein als derjenige des Arbeitseinkommens. Umgekehrt wird das Lohnsteueraufkommen durch steigende Löhne und Gehälter nur insoweit erhöht, wie die Freibeträge überschritten werden.

Ein zweiter wichtiger steuertechnischer Faktor findet sich auf tariflichem Gebiet, besonders beim Progressionstarif. Er übt im allgemeinen einen verstärkenden Einfluß auf die Konjunktorempfindlichkeit der Steuer aus. So wachsen während der Prosperität die Löhne und Gehälter aus den niedrigen in höhere Progressionsstufen hinein, damit nehmen die Steuerleistungen relativ stärker

zu als das Einkommen. Die umgekehrte Wirkung tritt auf bei sinkendem Arbeitseinkommen in einer Depression. Das Maß dieser Wirkungen ist im wesentlichen abhängig von der Stärke der Konjunkturschwankungen sowie von dem Aufbau der Progression. Hierzu gehören auch die Verfahren der Ehegattenbesteuerung, von denen nach neueren Untersuchungen (177) namentlich das Splitting die Reagibilität der Einkommensteuer vermindert. Die Stärke dieser Verminderung ist vor allem abhängig von dem Umfang des durch das Splitting begünstigten Personenkreises und von der Höhe der Einkommen dieser Personen.

Für das Tempo, mit dem sich die Konjunktureinflüsse auf das Steueraufkommen auswirken, ist schließlich das Erhebungsverfahren zusammen mit der Regelung über die Steuerzahlungsfristen von wohl eminenter Bedeutung. Die Konjunktureinflüsse werden über die Bemessungsgrundlage (Einkommen) um so eher im Steuerertrag in Erscheinung treten, je näher die Zahlungstermine an der Einkommensentstehung liegen. Das gilt in besonderem Maß von der Lohnsteuer, da diese beim Abzugsverfahren nach Tagen, Wochen, Monaten usw. einbehalten und innerhalb relativ kurzer Fristen abzuführen ist. Änderungen in den steuerrelevanten Umständen werden hier schon nach kurzer Zeit im Lohnsteueraufkommen sichtbar. Dagegen dürfte z. B. die Reagibilität des Steueraufkommens der veranlagten Einkommensteuerpflichtigen geringer sein, da beispielsweise nach den gegenwärtigen deutschen Einkommensteuervorschriften die Vorauszahlungen nur viermal jährlich zu entrichten sind. Außerdem können die Vorauszahlungen, die grundsätzlich nach der bei der letzten Veranlagung ermittelten Steuerschuld bemessen sind, nur durch eine vom Steuerpflichtigen beantragte Verfügung des Finanzamts den geänderten Verhältnissen angeglichen werden. Nach allem kann man für die Lohnsteuer eine hohe Konjunktorempfindlichkeit feststellen.

Zum Abschluß dieses Abschnitts soll versucht werden, in Tabelle 6 das Verhalten der Lohnsteuer im Konjunkturverlauf statistisch darzustellen. Der Darstellung liegt statistisches Material aus der Wirtschaftskrise von 1930 für die deutschen Verhältnisse zugrunde. In der Tabelle wird ein Vergleich durchgeführt zwischen der Entwicklung des Volkseinkommens, des Arbeitseinkommens, des Lohnsteueraufkommens und der Beschäftigung im Zeitraum 1928 bis 1936.

(177) vgl. Kullmer, Lore · Die Ehegattenbesteuerung a. a. O. S. 92

Tabelle 6 : Die Entwicklung des Volkseinkommens, des Arbeitseinkommens, des Lohnsteueraufkommens und der Beschäftigung im Zeitraum 1928 - 1936 in Deutschland in absoluten Zahlen und in Meßziffern (Basis 1928 = 100).

Jahr	Volks- einkom- men a)		Arbeits- einkom- men b)		Lohnsteuer- aufkom- men c)		Beschäftigte d)	
	Mill. RM	Meß- ziffer	Mill. RM	Meß- ziffer	Mill. RM	Meß- ziffer	Tausend	Meß- ziffer
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1928	75.373	100,0	42.621	100,0	1.414,9	100,0	19.494	100,0
1929	75.949	100,8	43.045	101,2	1.396,1	98,6	19.748	101,2
1930	70.223	93,3	39.851	93,6	1.281,1	90,4	18.775	96,3
1931	57.458	76,1	33.378	78,3	1.031,2	72,9	14.336	73,5
1932	45.175	59,9	25.711	60,3	748,5	52,8	12.518	64,3
1933	46.590	61,8	25.960	60,8	730,1	51,7	13.015	66,8
1934	52.710	69,9	29.155	68,4	899,4	63,5	15.041	77,2
1935	57.895	75,4	32.157	75,4	1.361,7	96,3	15.949	81,8
1936	62.623	83,0	35.010	82,3	1.544,3	109,1	17.105	87,7

(Anmerkungen : Die absoluten Zahlen, aufgrund deren die Meßziffern errechnet wurden, stammen aus folgenden Quellen :

a u. b : Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich, 1937 S. 523 ff.

c : Länderrat des amerikanischen Besatzungsgebiets : Statistisches Handbuch von Deutschland, München 1949, S. 556 f. ; die in Spalte 6 aufgeführten Zahlen beziehen sich auf Rechnungsjahre, beginnend mit dem Rechnungsjahr 1928/29

b : Statistische Jahrbücher für das Deutsche Reich, 1930-1937.

Beim Arbeitseinkommen handelt es sich im wesentlichen um Arbeitslohn im Sinn des Einkommen(Lohn)steuerrechts.)

Bei der Auswertung der Tabelle 6 ist zu berücksichtigen, daß das Lohnsteueraufkommen nur die im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer erhobene Lohnsteuer enthält und nicht auch die während der Wirtschaftskrise erhobenen Sondersteuern, wie Krisenlohnsteuer usw. Ferner sind gesetzliche Änderungen der Lohnsteuer zu beachten, namentlich die Mitte 1928 eingetretene Ermäßigung; sie dürfte die aus Tabelle 6 Sp. 6 für das Jahre 1929 ersichtliche Senkung des Lohnsteueraufkommens bei gleichzeitig steigender Entwicklung der übrigen drei Größen mitbestimmt haben. Schließlich sind die Folgen der Steuerreform von 1934 zu erwähnen, die sich in der starken Steigerung des Lohnsteueraufkommens von 1934 ab niederschlagen.

Aus Tabelle 6 ist zu erkennen, daß die Meßziffer des Lohnsteueraufkommens von 1928 ab ständig fällt und mit 51,7 Punkten im Jahr 1933 ihren tiefsten Stand erreicht, von da ab steigt sie auf 109,1 Punkte im Jahr 1936. Die Meßziffern der drei anderen Größen weisen zunächst eine geringe Steigerung auf und fallen auf ihren jeweils tiefsten Stand schon im Jahr 1932. Danach steigen die Meßziffern wieder an, ohne jedoch 1936 die Meßziffer des Lohnsteueraufkommens zu übertreffen. Im allgemeinen kann man von einer positiven Korrelation der betrachteten Größen sprechen, das Lohnsteueraufkommen folgt der Konjunkturschwankung ziemlich eng, es zeigt damit einen hohen Grad an Konjunktorempfindlichkeit.

Wie steuertechnische Faktoren die Einflüsse der ökonomischen Faktoren verstärken können, läßt sich ebenfalls der Tabelle 6 entnehmen. So fällt die Meßziffer des Arbeitseinkommens von 1930 - 1931 um 15,3 und von 1931 - 1932 um 18,0 Punkte. In stärkerem Maß fällt im gleichen Zeitraum die Meßziffer des Lohnsteueraufkommens um 17,5 und um 20,1 Punkte. Im Aufschwung steigt die Meßziffer des Lohnsteueraufkommens stärker an als die der übrigen Größen. Diese Erscheinung dürfte zusammenhängen mit den oben dargestellten Auswirkungen der Freibeträge auf Änderungen der Einkommen und in der weiteren Folge des Lohnsteuerertrages.

Abschnitt 2

Die Eignung der Lohnsteuer als konjunkturpolitisches Instrument

Es ist noch zu prüfen, ob die Lohnsteuer zur Beeinflussung des Wirtschaftsprozesses bzw. des Konjunkturablaufs angewendet werden kann (178).

Ist man der Auffassung, daß der Ablauf des Wirtschaftsprozesses und damit die Größe des Volkseinkommens sowie der Umfang der Beschäftigung durch Konsum und Investition entscheidend bestimmt werden, kann einer Verminderung (Vermehrung) des Volkseinkommens durch eine Erhöhung (Senkung) der Konsumausgaben entgegen getreten werden. Die Höhe des privaten Konsums ist abhängig vom verfügbaren Einkommen, und dieses wiederum wird vom Umfang der Steuerlast bestimmt. Eine Veränderung der Steuerlast kann über eine Änderung des verfügbaren Einkommens auf die Höhe der Konsumausgaben und damit auf die Größe des Volkseinkommens einwirken. Die von einer Änderung der Konsumausgaben ausgehende multiplikative Wirkung auf das Volkseinkom-

(178) zu diesem Abschnitt sind vornehmlich Haller, Heinz : Finanzpolitik, Tübingen u. Zürich, 1957 sowie Schneider, Erich : Einführung in die Wirtschaftstheorie, III. Teil, 2. Abschn., 6. Aufl., Tübingen 1961 herangezogen worden.

men wird bestimmt durch die Grenzneigung zum Konsum und durch die Grenzbesteuerungsquote (179). Die multiplikative Wirkung wird umso stärker sein, je größer die Grenzneigung zum Konsum und je geringer die Grenzbesteuerungsquote sind, wobei Fragen der Steuerverwendung einmal unbeachtet bleiben sollen. Die Konsumneigung ist im allgemeinen in den mittleren und unteren Einkommensgruppen höher als in den oberen Einkommensgruppen, in denen umgekehrt die Sparneigung größer ist. In den unteren Einkommensbereichen werden sich also Veränderungen der Steuerlast auf den Umfang der Konsumausgaben am stärksten auswirken.

Die Aussagen über die geschilderten Zusammenhänge gelten grundsätzlich auch für die Lohnsteuer. Eine Senkung der Lohnsteuerlast z. B. regt über eine Erhöhung des verfügbaren Einkommens den Konsum an, so daß letztlich die Größe des Volkseinkommens beeinflußt werden kann. In umgekehrter Richtung wirkt eine Erhöhung der Lohnsteuerlast. Die Investitionen dürften von Veränderungen der Lohnsteuer im allgemeinen nach dem Prinzip des Accelerators indirekt beeinflußt werden.

Die Wirkung lohnsteuerlicher Maßnahmen auf die Konsumausgaben und letztlich auf die Konjunkturlage wird noch durch einige Faktoren begünstigt. Einmal trifft die Lohnsteuer die Masse der Konsumenten, so daß lohnsteuerliche Maßnahmen eine große Breitenwirkung ausüben. Weiter dürfte eine Erhöhung der Freibeträge einen stärkeren konsumsteigernden Effekt hervorrufen als eine Ermäßigung des Tarifs für höhere Einkommensgruppen (180). Ferner ist der Zeitfaktor in Verbindung mit der Erhebungsweise bedeutungsvoll. Dank des Abzugsverfahrens kann sich z. B. eine Lohnsteuersenkung schon bei der ersten ihrer Verkündung folgenden Lohnzahlung einschränkend auf die Steuerleistung und stimulierend auf das verfügbare Einkommen und die Konsumausgaben auswirken.

Vielfach werden für eine Beeinflussung der Konsumausgaben und damit des Wirtschaftsablaufs Maßnahmen sowohl auf dem Gebiete der Einkommensteuer als auch auf dem der Verbrauchsteuern empfohlen (181). So ist beispielsweise in Großbritannien erst 1959 eine Senkung gewisser Verbrauchsteuern und der Einkommensteuer zum Zweck einer Konsum- und Konjunkturbelebung vorgenommen worden (182).

Abschließend kann festgestellt werden, daß die Lohnsteuer ein vorzügliches Instrument zur Beeinflussung des Konjunkturablaufs darstellen dürfte.

(179) Haller : Finanzpolitik a. a. O. S. 84

(180) dies ergibt sich aus dem vorangegangenen Abschnitt und wird auch von Haller : Finanzpolitik a. a. O. S. 71 betont.

(181) Neumark, Fritz: Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Bd., 2. Aufl., S. 606, insb. S. 627

(182) Jecht, Horst: Wirtschaftspolitische Probleme der gegenwärtigen Finanzpolitik, in: Zeitschrift für Nationalökonomie, Bd. XX, Heft 1-2, Wien 1960, S. 73, insb. S. 84

T E I L I I

Die Lohnsteuer in Deutschland

K a p i t e l . I

Überblick über die Hauptprobleme

Abschnitt 1

"Vorläufiger" Steuerabzug vom Arbeitslohn oder "endgültige" Lohnsteuer

§ 1

Gründe für die Einführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn

Nach 1918 befand sich der Haushalt des Deutschen Reiches infolge des verlorenen Krieges in einer äußerst schwierigen Lage. Zu deren Verbesserung wurde u. a. dem Reich die Ertragshoheit über die Einkommensteuer übertragen. Das Reichseinkommensteuergesetz von 1920 (1) stand im wesentlichen unter dem Leitsatz, daß aus "der Einkommensteuer an Erträgen für das Reich herauszuholen war, was ohne Gefährdung des Wirtschaftslebens und der Daseinsmöglichkeit des Einzelnen herausgeholt werden (konnte)" (2). Um dieses Ziel zu erreichen, wurde neben einer für die damaligen Verhältnisse revolutionären (3) Erhöhung des Einkommensteuertarifs eine straffere Art der Steuererhebung in Form des Abzugsverfahrens bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eingeführt. Die mit dem Abzugsverfahren verbundene Sicherung eines bestimmten Steueraufkommens hielt man angesichts der Finanznot für eminent wichtig (4).

Das Abzugsverfahren war nach Typ II a so gestaltet, daß der Arbeitgeber bei jeder Lohn(Gehalts)Zahlung 10 v. H. der Bruttoeinnahmen einzubehalten und für den einbehaltenen Steuerbetrag in eine Steuerkarte Marken einzukleben und zu entwerten hatte. Die steuerrelevanten Verhältnisse des Arbeitnehmers wurden erst bei der am Ende des Jahres für jeden Arbeitnehmer vorzunehmenden Veranlagung durch das Finanzamt berücksichtigt.

-
- (1) EStG v. 29. 3. 1920, RGBI 1920 S. 359, ferner siehe die Bestimmungen über die vorläufige Erhebung der Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn für das Rechnungsjahr 1920, ZBl. f. d. D. R. 1920 S. 832 ff.
 - (2) Verhandlungen der Verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung, Bd. 340, Drucks. Nr. 1624 : Begründung zum Einkommensteuergesetz, S. 15
 - (3) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 222
 - (4) Begründung zum Einkommensteuergesetz v. 1920 a. a. O. S. 35

Die Notwendigkeit des Überganges vom "vorläufigen" Steuerabzug zur "endgültigen" Lohnsteuer

Bald offenbarte der geschilderte "vorläufige" Steuerabzug vom Arbeitslohn zwei schwerwiegende Nachteile : Da die persönlichen Umstände des Arbeitnehmers, namentlich seine Familienverhältnisse im Abzugsverfahren unbeachtet blieben, wurden vielen Arbeitnehmern, besonders solchen mit großen Familien zu hohe Steuerbeträge abgenommen, die bis zur Erstattung dem Reich für fast ein Jahr zinslos überlassen werden mußten (6). Der zweite Nachteil bestand in der ungeheuren Verwaltungsarbeit mit der Veranlagung von zahlreichen Beziehern kleiner und kleinster Einkommen. Hinsichtlich dieses Personenkreises standen die Veranlagungsergebnisse "für die Steuerpflichtigen wie für die Finanzämter außer Verhältnis zu der aufgewendeten Zeit und Arbeit" (7). Aus diesen Nachteilen ergab sich die Notwendigkeit, den "vorläufigen" Steuerabzug zu einer "endgültigen" Lohnsteuer umzuformen, die bei geringen Einkommen an die Stelle der Einkommensteuer trat (8). Eine solche Lohnsteuer wurde im wesentlichen Mitte 1921, reichlich ein Jahr nach Einführung des Abzugsverfahrens geschaffen (9). Schon einige Monate vorher hatte der Gesetzgeber wenigstens die Berücksichtigung der Familienverhältnisse durch entsprechende Ermäßigungen des Steuerabzugs angeordnet (10). Die Vorschriften von 1921 lassen im übrigen ein Abzugsverfahren vom Typ III erkennen, der auch heute noch vorherrscht. Der Lohnsteuerausgleich bzw. die Steuererstattung erfolgte damals ausschließlich durch das Finanzamt, heute wird dazu auch der Arbeitgeber herangezogen.

(6) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 344, S. 244 D

(7) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 367, Nr. 2253, S. 4

(8) s. die Ausführungen im Teil I, Kap. I, Abschn. 3

(9) Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. 7. 1921, RGBI 1921 I S. 845 und die Durchführungsbestimmungen v. 3. 12. 1921, ZBl. f. d. D. R., 1921 S. 913

(10) Gesetz zur ergänzenden Regelung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn v. 21. 7. 1920, RGBI 1920 I S. 1463 und die Bestimmungen über die vorläufige Erhebung der Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn für das Rechnungsjahr 1920 v. 21. 5. 1920 i. d. F. der "Vorläufigen Bestimmungen zur Ausführung des Gesetzes zur ergänzenden Regelung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn vom 21. Juli 1920" v. 28. 7. 1920, ZBl. f. d. D. R. 1920 S. 832 u. S. 1337

Die Problematik der Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit und der Einfachheit der Erhebung im Abzugsverfahren

Es wurde bereits angedeutet (12), daß die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit im Abzugsverfahren großen Verwaltungs- und Erhebungsaufwand erfordert. Der Verzicht auf die Erfassung der persönlichen Verhältnisse im Abzugsverfahren vereinfacht die Steuererhebung. Man kann demnach von einer gewissen Spannung sprechen, die bei der Gestaltung eines Abzugsverfahrens in der Verwirklichung der Forderungen nach Einfachheit in der Erhebung und Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit entsteht. Diese Spannung kann sich darin äußern, daß etwa zugunsten einer einfachen Erhebungsweise bestimmte Faktoren der Leistungsfähigkeit vernachlässigt werden, indem z. B. nicht aus Arbeitslohn bestehende Einkünfte bis zu einer bestimmten Höhe steuerfrei bleiben oder überzahlte Steuerbeträge nicht erstattet werden dürfen.

Hier sind auch die 1925 (13) und 1934 (14) angestellten Erwägungen zu erwähnen, das Lohnsteuerabzugsverfahren zu beseitigen und statt dessen eine Arbeitgebersteuer in der Form einzuführen, daß der Arbeitgeber einen bestimmten Prozentsatz von der Lohnsumme (ohne Kürzung der Löhne) abführt. Mit dieser Steuer sollte die Steuererhebung für den Arbeitgeber erleichtert werden, da er hierbei die Faktoren der Leistungsfähigkeit unbeachtet lassen konnte. Aber gerade die Vernachlässigung der Leistungsfähigkeit empfand man u. a. als einen so erheblichen Mangel (15), daß der Gedanke einer Arbeitgebersteuer verworfen und das herkömmliche Abzugsverfahren mit einigen Änderungen beibehalten wurde.

Wie der deutsche Gesetzgeber die angedeuteten Probleme gelöst hat, soll im folgenden Kapitel II gezeigt werden. Zunächst kommen Probleme der Bemessungsgrundlage (Einkommen, Abzüge usw.) zur Darstellung, im 2. Abschnitt wird auf Fragen der Ermittlung und Tilgung der Steuerschuld eingegangen (Fragen der Technik des Abzugsverfahrens sowie gewisse Sonderfragen). Es schließt sich an eine kurze Darstellung der Sondersteuern, die zeitweise zusätzlich zu der im Rahmen der jeweiligen Einkommensteuergesetze geregelten Lohnsteuer erhoben wurden. Im Kapitel III werden statistische Angaben über die Lohnsteuer gebracht.

(12) vgl. Teil I, Kap. III, Abschn. 1, § 1

(13) vgl. die Begründung zum Einkommensteuergesetz von 1925 in den Verhandlungen des Reichstags, Bd. 400, Nr. 795, S. 33

(14) s. die Begründung zum Einkommensteuergesetz von 1934 im RStBl 1935 S. 33 insb. S. 53

(15) vgl. die Begründung zu den Einkommensteuergesetzen von 1925 und 1934 a. a. O.

Kapitel II

Die Lösungen des Gesetzgebers

Abschnitt 1

Die Steuerbemessungsgrundlage

§ 1

Das Einkommen des Arbeitnehmers

a

Der Arbeitslohn

Nach den Vorschriften des EStG 1920 (16) umfaßte der Begriff des Arbeitslohnes "Gehälter, Besoldungen, Löhne, Tantiemen, Gratifikationen oder unter sonstiger Benennung gewährte Bezüge und geldwerte Vorteile der in öffentlichem oder privatem Dienst angestellten oder beschäftigten Personen". Da der Erwerb aus u. a. der Berufstätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Architekten usw. zwar als Einkommen aus Arbeit, aber nicht als Arbeitslohn galt (17), unterlagen z. B. die Gehälter angestellter Ärzte und Rechtsanwälte nicht dem Abzugsverfahren. Insoweit war damals der Begriff des Arbeitslohnes zu eng. Diesen Mangel hatte man jedoch bald erkannt (18) und Mitte 1921 beseitigt (19). Dabei wurde zur Abgrenzung der Einnahmen aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit in die lohnsteuerlichen Vorschriften ein Hinweis auf die umsatzsteuerliche Beurteilung aufgenommen: Einnahmen, die als Entgelt für Lieferungen und sonstige Leistungen umsatzsteuerbar sind, gehören nicht zum Arbeitslohn (20).

1921 wurden ferner die Bezüge aus der reichsgesetzlichen Angestellten-, Unfall-, Invaliden- und Hinterbliebenenversicherung zu abzugsfähigem Arbeitslohn erklärt, weil gleich bei Auszahlung dieser Bezüge der in demselben Jahr für die Besteuerung des Arbeitslohnes eingeführte Werbungskostenpauschbetrag verrechnet werden sollte (21). Diese Regelung wurde allerdings einige

(16) § 9 Nr. 1 EStG 1920 a. a. O.

(17) § 9 Nr. 2 EStG 1920 a. a. O.

(18) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 367 Nr. 2253 S. 6

(19) vgl. § 45 des Gesetzes über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. 7. 1921 a. a. O.

(20) Dieser Hinweis ist auch heute noch in den lohnsteuerlichen Vorschriften zu finden, so in § 1 Abs. 4 LStDV 1959

(21) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 368, Drucksache Nr. 2377 S. 2219 ff.

Monate später - zu Recht - wieder aufgehoben (22), weil es sich bei den besagten Bezügen nicht um Arbeitslohn, sondern um Einnahmen aus einer Versicherung handelt, deren Besteuerung im Abzugsverfahren sich als zu schwierig erwiesen hatte (23).

Die vom Arbeitgeber übernommenen Steuerbeträge (24) sowie der Naturallohn wurden damals ebenso wie heute als steuerpflichtiger Arbeitslohn angesehen. Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn sind Aufwandsentschädigungen. Sonderbestimmungen (25) sorgen dafür, daß lohnsteuerpflichtige Einnahmen nicht mißbräuchlich als Aufwandsentschädigung deklariert werden.

1934 erfuhr der Begriff des Arbeitslohnes - teilweise im Anschluß an die Rechtsprechung (26) - einige Abgrenzungen. So wurde klargestellt, daß "Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), und die Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden" (27), kein steuerpflichtiger Arbeitslohn sind. Weiter wurde eine einheitliche Behandlung von Jubiläumsgeschenken vorgeschrieben. Seitdem sind Geschenke, die anlässlich eines Arbeitnehmer- oder Firmenjubiläums gegeben werden und bestimmte Grenzen nicht überschreiten, lohnsteuerfrei. Davor bestanden unterschiedliche Meinungen über die steuerliche Behandlung von Jubiläumsgeschenken. Der Reichsfinanzhof hatte sie 1927 in einem Urteil als Geschenke und daher als nicht einkommensteuerpflichtig angesehen (28), der Reichsfinanzminister dagegen hatte die Einkommensteuerpflicht der Jubiläumsgeschenke ausdrücklich angeordnet (29).

1939 wurde die Zahlung von Zuschlägen für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit verboten (30). Der Arbeitgeber hatte die dadurch ersparten Lohnbeträge an das Finanzamt abzuführen (31). Dieses Verbot wurde allerdings bezüglich der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit noch in

(22) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 20. 12. 1921 RGBl 1921 I S. 1580

(23) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 370, Nr. 3129 S. 2961

(24) s. Georg Strutz: Handausgabe des Einkommensteuergesetzes v. 29. 3. 1920, Berlin 1920 S. 217 sowie § 2 LStDV 1959

(25) vgl. Abschn. 20 ff. LStR 1960 a. a. O.

(26) Begründung zum EStG 1934 a. a. O. S. 53

(27) § 4 LStDV 1959

(28) Pißel-Koppe: Das Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. Berlin-Wien 1930 S. 37

(29) Erlaß des RdF v. 2. 3. 1933, RStBl 1933 S. 174

(30) § 18 Abs. III der Kriegswirtschaftsverordnung v. 4. 9. 1939, RGBl 1939 I S. 1609

(31) § 2 der DV zum Abschn. IV der Kriegswirtschaftsverordnung v. 11. 10. 1939 RGBl 1939 I S. 2053

demselben Jahr (32) und hinsichtlich der Zuschläge für Mehrarbeit (Überstunden, Mehrschichten) 1940 (33) aufgehoben. Von diesem Zeitpunkt ab wurden die bezeichneten Zuschläge von der Lohnsteuer befreit (34). Das Verbot der Zahlung von Mehrarbeitslöhnen wurde im wesentlichen damit begründet, daß eine Verteuerung der Produktion im Zuge einer auf stabile Preise gerichteten Wirtschaftspolitik vermieden und die Höhe der Geldeinkommen den Möglichkeiten des Verbrauchs angepaßt werden sollte (35). Das Verbot konnte jedoch nicht aufrechterhalten werden, da man die Leistung von Mehrarbeit während des Krieges mit allen Mitteln fördern wollte. Aus demselben Grund wurden auch die Mehrarbeitslöhne von der Lohnsteuer befreit (36). Diese Maßnahme gilt mit zwei Einschränkungen noch heute (37), indem nur noch die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit, nicht auch diejenigen für Mehrarbeit lohnsteuerfrei sind, wenn der Arbeitslohn insgesamt 15.000 DM im Jahr nicht übersteigt.

Nach dem letzten Krieg wurden aus Verwaltungsvereinfachungsgründen die Trinkgelder, auf die kein Rechtsanspruch besteht (freiwillige Trinkgelder), bis zur Höhe von 600 DM jährlich aus der Lohnsteuerpflicht herausgenommen (38), da die Erfassung dieser Trinkgelder in der Praxis besondere Schwierigkeiten bereitet hatte (39).

Im Verlauf der Entwicklung des Abzugsverfahrens ist der Begriff des Arbeitslohnes im Kern kaum geändert worden; das geht auch daraus hervor, daß der den Begriff des Arbeitslohnes regelnde § 19 EStG 1959 mit dem § 19 EStG 1934 zum größten Teil wörtlich übereinstimmt. Ausführlich und umfassend ist der Begriff des Arbeitslohnes im § 2 der LStDV erläutert. Danach sind Arbeitslohn "alle Einnahmen die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis zufließen. Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Es ist gleichgültig, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und unter welcher Bezeichnung oder Form sie gewährt werden".

(32) Verordnung zur Ergänzung des Abschn. III der Kriegswirtschaftsverordnung v. 16. 11. 1939 RGBI 1939 I S. 2254

(33) Verordnung über die Wiedereinführung der Mehrarbeitszuschläge v. 3. 9. 1940 RGBI 1940 I S. 1205

(34) Verordnung über die Nichtbesteuerung der Zuschläge für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit v. 7. 11. 1940 RGBI 1940 I S. 1478

(35) Knolle: Die Wiedereinführung der Mehrarbeitszuschläge, Reichsarbeitsblatt, 1940, Teil V S. 454

(36) Oeftering, Heinz : Die steuerliche Begünstigung der Mehrarbeit, in Deutsche Steuerzeitung, 1940, S. 1

(37) § 34 a EStG i. d. F. v. 23. 9. 1958 BGBl 1958 I S. 673

(38) Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954 BGBl 1954 I S. 373

Die sonstigen Einkünfte

Die sonstigen, nicht Arbeitslohn darstellenden Einkünfte eines Arbeitnehmers wurden nach den Vorschriften des EStG 1920 in vollem Umfang in der Veranlagung erfaßt und der Steuer unterworfen (40). Seit 1921 (41) unterliegen in Deutschland die sonstigen Einkünfte von Arbeitnehmern, deren Einkommen unterhalb der allgemeinen Veranlagungsgrenze für die Lohnsteuerpflichtigen liegt (42), erst bei Überschreiten bestimmter Grenzen der Einkommensteuer. Diese Grenzen lagen 1921 (43) bei 600 M, 1925 (44) bei 500 RM, 1934 (45) bei 300 RM, und z. Zt. (46) beträgt die Grenze 800 DM. Werden die sonstigen Einkünfte von der Einkommensteuer erfaßt, hat der Arbeitnehmer die Steuer davon im Wege der Vorauszahlungen selbst an das Finanzamt zu entrichten, soweit sie nicht, wie z. B. bei Kapitalerträgen, im Abzugsverfahren abgeführt wird.

Begründet wurde die Sonderregelung seinerzeit damit, daß die Erfassung geringfügiger Einkünfte dem Zwecke entgegen gestanden hätte, die Zahl der Veranlagungen von Lohnsteuerpflichtigen möglichst einzuschränken (47).

§ 2

Die Abzüge

Im folgenden sollen die abzugsfähigen Ausgaben (Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und der Verlustausgleich (48)),

-
- (39) Carl Herrmann - Gerhardt Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, 8. Aufl. Köln 1958, Bd. III, Anm. 27a zu § 19, Lfg. 33 Juli 1957
 - (40) §§ 29 ff. EStG 1920
 - (41) § 48 Abs. I des Gesetzes über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. 7. 1921 a. a. O.
 - (42) Näheres über die Veranlagungsgrenzen s. Teil II, Kap. II, Abschn. 2, § 2 d
 - (43) § 48 Abs. I des Gesetzes über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. 7. 1921 a. a. O.
 - (44) § 89 EStG 1925
 - (45) § 46 EStG 1934
 - (46) § 46 EStG 1959
 - (47) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 367, Nr. 2253 S. 7
 - (48) Von der Betrachtung weiterer steuerlich begünstigter Tatbestände wie des Alters des Steuerpflichtigen soll abgesehen werden.

die Familienermäßigungen und schließlich die Frage behandelt werden, wie den Abzügen bei der Besteuerung Rechnung getragen wird.

a

Die abzugsfähigen Ausgaben

"Werbungskosten des Arbeitnehmers sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung des Arbeitslohns" (49). Keine Werbungskosten sind die Aufwendungen für die Lebensführung. Zu den Werbungskosten gehören insbesondere Beiträge zu Berufsständen, Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte, deren Abzug übrigens schon nach dem früheren bayerischen Einkommensteuergesetz zulässig war (50), Aufwendungen für Arbeitsmittel sowie für ein Wirtschaftsgut (Abschreibungen), das der Arbeitnehmer zur Erzielung von Arbeitslohn verwendet.

Nach den Vorschriften von 1920 rechneten zu den Werbungskosten auch die einem Haushalt infolge der Erwerbstätigkeit der Ehefrau entstehenden zusätzlichen Ausgaben, da auf die "etwa eingetretene Minderung der Leistungsfähigkeit Rücksicht genommen werden" müsse (51), die sich daraus ergebe, daß die erwerbstätige Ehefrau "den Haushalt nicht selbst führen oder nicht vollständige selbst führen könne" (52). Die Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben als Werbungskosten wurde 1925 beseitigt. Dies wurde im wesentlichen damit begründet (53), daß die mit ihren Einkünften selbständig dem Abzugsverfahren unterliegende Ehefrau wie ihr Mann Anspruch auf einen persönlichen Freibetrag habe, daß ferner der Mann im Rahmen der Familienermäßigungen für seine Frau einen Freibetrag erhalte, und daß schließlich die besagten Ausgaben - wie auch heute noch (54) - unter bestimmten Voraussetzungen teilweise als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden könnten.

Die Sonderausgaben umfassen hauptsächlich (55) Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten; Beiträge und Prämien zu diversen Versicherungen wie Kranken-, Unfall- und gesetzlichen Rentenversicherungen; Beiträge an Bausparkassen; Beiträge aufgrund von Kapitalansammlungsverträgen; bezahlte Kirchen- und Vermögensteuer usw.

(49) § 20 LStDV 1959

(50) Begründung zum EStG v. 1920 a. a. O. S. 46

(51) Strutz, G.: Handausgabe des Einkommensteuergesetzes v. 29. 3. 1920, Berlin 1920, S. 110/111

(52) ebd.

(53) Begründung zum EStG 1925 a. a. O. S. 49

(54) § 25 a LStDV 1959

(55) § 20 a LStDV 1959

Viele der zuletzt genannten Posten haben häufig Änderungen erfahren. So wurde z. B. die Abzugsfähigkeit der Kirchensteuer 1939 (56) beseitigt und 1947 (57) wieder eingeführt.

Die Scheidung in Werbungskosten und Sonderleistungen (ausgaben) erfolgte 1925. Während die Werbungskosten die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Ausgaben darstellen, liegt ein großer Teil der Sonderausgaben (z. B. Beiträge aufgrund von Kapitalansammlungsverträgen) im Bereich der Einkommensverwendung, die regelmäßig aus dem versteuerten Einkommen zu erfolgen hätte. Die steuerliche Begünstigung solcher Ausgaben erfolgt dann aus anderen, etwa aus volkswirtschaftlichen Gründen, wobei der Gesichtspunkt des Leistungshäufigkeitsprinzips in den Hintergrund tritt.

Von großer Bedeutung im Abzugsverfahren sind Art und Umfang der Verrechnung der Werbungskosten und Sonderausgaben. Diese abzugsfähigen Ausgaben konnten nach den Vorschriften von 1920 erst in der Veranlagung berücksichtigt werden. Seit 1921 werden sie in Form von Pauschalen im Abzugsverfahren verrechnet. Die Pauschalierung war aus der Konzeption hervorgegangen, das Abzugsverfahren so auszugestalten, daß die dadurch erhobene Lohnsteuer die endgültige Einkommensteuer darstellt und damit nachträgliche Veranlagungen einschließlich der Korrekturen von Steuerschuld und Steuerzahlungen möglichst überflüssig werden (58).

1921 war die Pauschale auf 1.800 M jährlich festgesetzt und entsprechend den Lohnzahlungszeiträumen unterteilt. Ihre Höhe war als Durchschnittsziffer unter Berücksichtigung der nach § 13 EStG 1920 insgesamt abzugsfähigen Ausgaben (Werbungskosten, Sonderausgaben usw.) errechnet worden (59). Um den tatsächlichen Gegebenheiten - unterschiedlich hohe Aufwendungen in den einzelnen Berufen und Beschäftigungsorten - besser Rechnung tragen zu können, wurde dem Arbeitnehmer ein Recht auf Geltendmachung höherer Werbungskosten zugestanden, sofern der Jahresbetrag von 1.800 M nachweislich um mindestens 150 M überschritten wurde. Lag diese Voraussetzung vor, korrigierte das Finanzamt auf Antrag den in der Steuerkarte u. a. vermerkten Betrag der abzugsfähigen Ausgaben. Der Antrag mußte vor Beginn eines Kalenderjahres gestellt werden, die Änderung der Eintragung galt für das folgende Jahr. Während eines Jahres auftretende höhere Werbungskosten wurden in der Veranlagung berücksichtigt, wenn die gesamten abzugsfähigen

(56) EStG v. 27. 2. 1939 RGBI 1939 I S. 297

(57) Blümich, Walter u. Falk, Ludwig : Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt/M 1955 S. 591

(58) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 367 Nr. 2253 S. 4

(59) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 368 Nr. 2377 S. 2219

Ausgaben jährlich 2.700 M überstiegen hatten, ihre Verrechnung im Abzugsverfahren noch nicht erfolgt war und der Unterschied zwischen der einbehaltenen Steuer und der aus der Veranlagung sich ergebenden Steuerschuld mehr als 15 M betrug. Mit dieser einschränkenden Regelung sollte die Zahl der Veranlagungen von Arbeitnehmern möglichst vermindert werden (60).

Seit 1923 (61) erhält der Arbeitnehmer abzugsfähige Ausgaben, die die Pauschale übersteigen, schon während des Jahres im Abzugsverfahren angerechnet. Er muß die höheren Ausgaben dem Finanzamt nachweisen, das dann in der Steuerkarte einen Vermerk vornimmt.

1925 wurden für Werbungskosten und Sonderausgaben getrennte Pauschalen festgesetzt, damals in Höhe von je 180 RM jährlich (62). Höhere Ausgaben konnten im Abzugsverfahren jederzeit berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob bei Überschreitung der Pauschale der einen Ausgabenart die Pauschale der anderen Ausgabenart bereits voll ausgenutzt war oder nicht. Diese Regelung wurde 1926 (63) dahingehend geändert, daß dem Arbeitnehmer die nachgewiesenen höheren Ausgaben im Abzugsverfahren nur insoweit zusätzlich angerechnet wurden, als sie den Gesamtbetrag der beiden Pauschalen und nicht wie bisher die Einzelpauschale überstiegen. Lagen z. B. die tatsächlichen Werbungskosten über der Pauschale, war der übersteigende Betrag zunächst insoweit mit der Sonderausgabenpauschale zu verrechnen, als diese noch nicht ausgenutzt war.

Im allgemeinen sind die Pauschalen in einer für sämtliche Lohnsteuerpflichtige einheitlich geltenden Höhe festgelegt. Für gewisse Berufsgruppen (Artisten, Bühnengehörige, Hochschullehrer usw.) kann die Finanzverwaltung Pauschalen von unterschiedlicher Höhe festsetzen (64).

1934 (65) kehrte der Gesetzgeber im Prinzip zur Regelung von 1921 zurück:

(60) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 467 Nr. 2253 S. 9

(61) 2. Reichssteuernotverordnung v. 19. 12. 1923 RGBI 1923 I S. 1205 und §§ 27 u. 30 der DV über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. 12. 1923 RMBl 1923 S. 2022

(62) EStG 1925 u. DV über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. 9. 1925 RMBl 1925 S. 1186

(63) Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer v. 26. 6. 1926 RGBI 1926 I S. 107

(64) s. Abschn. 24a LStR 1960; die erste diesbezügliche Regelung scheint der Erlaß des RMDf v. 12. 12. 1925, RStBl 1926 S. 4 gewesen zu sein

(65) EStG 1934 u. LStDV v. 29. 11. 1934 RStBl 1934 S. 1489

Für Werbungskosten und Sonderausgaben wurde eine Gesamtpauschale von 35 RM monatlich in die Steuertabelle eingearbeitet. Zusätzliche Ausgaben konnten berücksichtigt werden, wenn sie den Betrag von 40 RM monatlich überstiegen.

Seit 1948 (66) besteht im Grunde genommen wieder die Regelung von 1925 : Für Werbungskosten und Sonderausgaben sind getrennte Pauschalen festgesetzt, sie betragen z. Zt. (67) jährlich 564 und 636 DM. Übersteigende Beträge der einen Ausgabeart werden unabhängig von der Ausnutzung der Pauschale der anderen Ausgabeart verrechnet.

Nach den Werbungskosten und Sonderausgaben soll auf die außergewöhnlichen Belastungen eingegangen werden. Diese sind Aufwendungen (68), die einem Arbeitnehmer zwangsläufig in größerem Umfang erwachsen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, soweit sie die zumutbare Eigenbelastung übersteigen. Zu diesen Aufwendungen gehörten nach den Vorschriften von 1925 (69) auch Schuldzinsen, Renten, dauernde Lasten usw. Diese Regelung bestand damals nur für Lohnsteuerpflichtige, Einkommensteuerpflichtige konnten die besagten Posten als Sonderausgaben abziehen. Diese Unterschiede sind seit 1934 beseitigt, indem beide Gruppen von Steuerpflichtigen Schuldzinsen usw. als Sonderausgaben geltend machen können.

Außergewöhnliche Belastungen konnte der Arbeitnehmer nach den Vorschriften von 1921 nur in einer Veranlagung vorbringen, seit 1923 (70) werden diese Aufwendungen in Form eines vom Finanzamt auf der Steuerkarte eingetragenen Freibetrags im Abzugsverfahren berücksichtigt.

Die Vornahme eines Verlustausgleichs ist dem Lohnsteuerpflichtigen nach den Gesetzen vormal immer erlaubt gewesen, jedoch war die steuermindernde Wirkung des Verlustausgleichs für ihn vielfach eingeschränkt; damit wurden Einkommen- und Lohnsteuerpflichtige unterschiedlich behandelt. Völlig uneingeschränkt war und ist der Verlustausgleich für Lohnsteuerpflichtige nach den Vorschriften von 1920 und seit 1948 möglich.

(66) s. die Änderungsverordnung zur LStDV v. 16. 10. 1948, Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets, 1948 S. 125

(67) §§ 20 u. 20a LStDV 1959

(68) § 25 LStDV 1959

(69) Strutz, Georg : Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, Bd. II, Berlin 1929, S. 936 u. S. 1136

(70) 2. Reichssteuernotverordnung v. 19. 12. 1923 u. DV über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. 12. 1923 a. a. O.

1921 unterlagen die Verluste als abzugsfähige Ausgaben (71) auch der für letztere getroffenen und bereits geschilderten Pauschalierungsregelung. Danach konnte ein Verlust aus einer anderen Einkunftsart die Einkommensteuer nur dann mindern, wenn er zusammen mit den übrigen abzugsfähigen Ausgaben den Betrag von 2.700 M überstieg und damit dem Arbeitnehmer die Möglichkeit für eine Veranlagung geboten war.

1925 durfte der Lohnsteuerpflichtige im Gegensatz zum Einkommensteuerpflichtigen Verluste nur als außergewöhnliche Belastung geltend machen (72). Hinzu kam, daß überzahlte Steuerbeträge nur bis zur Höhe der Vorauszahlungen erstattungsfähig und die Rückzahlung von Steuerabzugsbeträgen (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) verboten war (73). Diese Einschränkungen des Verlustausgleichs blieben im Ergebnis auch 1934 bestehen. Verluste waren bei nichtveranlagten Arbeitnehmern grundsätzlich nicht ausgleichsfähig (74). Auch im Fall einer Veranlagung erwies sich der "rechnerisch erfolgende Ausgleich wegen des Erstattungsverbots der einbehaltenen Lohnsteuerbeträge ... gleichfalls meist gegenstandslos" (75).

Die seit 1948 mögliche uneingeschränkte Durchführung des Verlustausgleichs wurde im wesentlichen durch die Aufhebung des Erstattungsverbots (76) und dadurch erreicht, daß dem Lohnsteuerpflichtigen ein Recht auf Veranlagung ausdrücklich eingeräumt wurde (77). Eine beachtenswerte Neuerung auf dem Gebiete des Verlustausgleichs für Lohnsteuerpflichtige kann in der 1958 getroffenen Regelung gesehen werden (78) : Verluste bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die infolge der Sonderabschreibungen nach § 7 b EStG entstehen, können durch Eintragung eines Freibetrags auf der Steuerkarte bereits im Abzugsverfahren berücksichtigt werden. Eine endgültige Verrechnung

(71) § 46 Abs. 2 Ziff. 3 EStG i. d. F. v. 11. 7. 1921 a. a. O. und Kuhn, Karl : Die Einkommensteuer vom Arbeitslohn, Berlin, 1921 S. 13

(72) Strutz : Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, Bd. II a. a. O. S. 1236

(73) § 102 Abs. 3 EStG 1925

(74) Oeftering : Das gesamte Lohnsteuerrecht a. a. O. S. 247

(75) ebd.

(76) s. Gesetz Nr. 64, Vorläufige Neuordnung von Steuergesetzen, Steuer- und Zollblatt 1948 S. 123 und die Verordnung zur Änderung der LStDV v. 16. 10. 1948 a. a. O.

(77) Recht auf Veranlagung wegen berechtigten Interesses gemäß Gesetz Nr. 64 a. a. O. und ferner die Regelung im § 46 Abs. 2 Ziff. 5 b EStG 1959

(78) Eingeführt durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18. 7. 1958 BGBl 1958 I S. 473

erfolgt dann in der Veranlagung. Diese Regelung wurde eingeführt, "um dem Arbeitnehmer die sich aus § 7 b EStG ergebenden Steuerersparnisse schon beim Lohnsteuerabzug zukommen zu lassen" (79).

b

Die Familienermäßigungen

Aus dem Gebiet der Familienermäßigungen, die den Lohnsteuerpflichtigen im Rahmen der einkommen(lohn)steuerlichen Vorschriften immer gewährt wurden, sind hervorzuheben die Frage des Umfangs der Familienermäßigungen für den Fall, daß beide Ehegatten Arbeitslohn beziehen und ferner die Differenzierung der Familienermäßigungen nach Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen wie sie 1925 vorgenommen wurde.

Kinderermäßigungen haben von 1920 - 1938 und von 1954 - 1958 grundsätzlich nur dem Ehemann zugestanden. 1938 (80) - 1954 konnte die mitverdienende Ehefrau Kinderermäßigungen in gleicher Höhe wie der Ehemann beanspruchen. Bezog die Ehefrau keine oder nur sonstige Einkünfte, erhielt Kinderermäßigung lediglich der Mann. Die Gewährung von Kinderermäßigungen sowohl an die Frau als auch an den Mann ist angesichts der in den letzten Vorkriegsjahren stärker einsetzenden Verknappung von Arbeitskräften aus arbeitsmarktpolitischen Gründen eingeführt worden (81).

Von 1954 - 1958 unterlagen die Bezüge der Ehefrau grundsätzlich der Steuerklasse I, in der keine Kinderermäßigungen berücksichtigt waren (82). Diese standen im allgemeinen dem Ehemann zu. Seit 1958 werden den Eheleuten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, Kinderermäßigungen je zur Hälfte angerechnet (83).

-
- (79) H. Längsfeld : Die Änderungen auf dem Gebiet der Einkommensteuer, Der Betrieb, 1958 S. 773, insb. S. 779
- (80) Zweite Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn v. 6. 2. 1938, RGBI 1938 I S. 149
- (81) Oeftering, Heinz : Die Neuregelung des Abzugs vom Arbeitslohn durch die zweite Lohnsteuerdurchführungsverordnung, DStZ, Teil I, 1938, S. 220
- (82) Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954 a. a. O.
- (83) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18. 7. 1958 a. a. O. sowie Görbing : Die Vorschriften über die Lohnsteuer und die Veranlagung von Arbeitnehmern, DStZ 1958, S. 249

Bemerkenswert ist ein Sonderfreibetrag von 250 DM jährlich (84), der 1956 eingeführt wurde und bis 1958 bestand. Er wurde dem Ehemann gewährt, wenn die Ehefrau keine Einkünfte aus nichtselbständiger, selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb bis zu 12.000 DM bezog. Dieser Freibetrag wurde damit begründet, daß die im Haushalt tätige Ehefrau "regelmäßig in ihrer marktwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit beschränkt ist. Überdies besteht ein familienpolitisches Interesse daran, die Neigung der Ehefrau mit Kindern zu marktwirtschaftlicher Erwerbstätigkeit nicht zu erhöhen, um sie möglichst weitgehend der Familie und den Kindern zu erhalten" (85).

Im allgemeinen sind die Familienermäßigungen für die Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen in einheitlicher Höhe festgesetzt. Eine Ausnahme bildeten die Vorschriften des EStG 1925. Danach betrugen beim Arbeitnehmer die Ermäßigungen für die Ehefrau und für die Kinder je 10 v. H. des Betrags, um den der Arbeitslohn die Summe aus dem persönlichen Freibetrag und den Pauschalen für die abzugsfähigen Ausgaben überstieg. Mindestens blieben aber folgende Beträge frei : Für die Ehefrau 120 RM, für das 1. Kind 120 RM, für das 2. Kind 240 RM, für das 3. Kind 480 RM, für das 4. und jedes weitere Kind je 600 RM jährlich. Gegenüber dieser Regelung durften die Einkommensteuerpflichtigen für die Ehefrau und für jedes Kind nur je 8 v. H. des über den persönlichen Freibetrag von 600 RM hinausgehenden Einkommens, höchstens 540 RM pro Person, insgesamt nicht mehr als 8.000 RM abziehen. Mindestens blieben folgende Beträge frei . Für die Ehefrau 100 RM, für das 1. Kind 100 RM, für das 2. Kind 180 RM, für das 3. Kind 360 RM, für das 4. und jedes weitere Kind je 450 RM jährlich. Für diese unterschiedlich hohen Familienermäßigungen bei Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen ist eine klare und eindeutige Begründung aus den Protokollen über die Gesetzesverhandlungen und aus der Begründung zum EStG nicht ersichtlich. Der Entwurf des Einkommensteuergesetzes läßt lediglich Unterschiede bezüglich der Kinderermäßigungen in der Weise erkennen, daß vom 3. Kind ab für Arbeitnehmer höhere Ermäßigungen als für die übrigen Steuerpflichtigen vorgesehen waren (86). Die darin liegende Vergünstigung wurde im Interesse der kinderreichen Lohnsteuerpflichtigen für erforderlich gehalten. Außerdem wurde eine Gleichstellung von Arbeitnehmern mit den sonstigen Steuerpflichtigen deswegen abgelehnt, weil bei letzteren vielfach die Kinder im Betrieb tätig seien (87).

(84) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes v. 5. 9. 1956. BGBl 1956 I S. 781

(85) Verhandlungen des Deutschen Bundestags, 2. Wahlperiode 1953, Bd. 38, Drucks. Nr. 1866, Anlage 1 S. 20

(86) Begründung zum EStG 1925 a. a. O. S. 28

(87) ebd.

Steuerlich berücksichtigt wurden die vorerwähnten Abzüge nach den Vorschriften von 1920 in der Weise, daß die Familienermäßigungen sowie die abzugsfähigen Ausgaben von den Bruttoeinnahmen abgezogen wurden. 1921 ging man dazu über, den nach einem Steuersatz von 10 v. H. von den Bruttoeinnahmen errechneten Steuerbetrag um einen fixen Betrag für die Familienermäßigungen und um die abzugsfähigen Ausgaben zur kürzen. Diese Regelung ist im Rahmen der 1921 erfolgten Umgestaltung des Abzugsverfahrens zur "endgültigen" Lohnsteuer zu sehen. In der Begründung heißt es (88): "Wenn man dazu übergeht, 10 v. H. als endgültige Lohnsteuer zu erheben, so scheint es aus Gründen der Einfachheit zweckmäßig, von dem Freilassen eines bestimmten Einkommensbetrags abzusehen und dazu überzugehen, dieses sogenannte Existenzminimum durch Abzug fester Sätze von dem tarifmäßigen Steuerbetrag selbst zu berücksichtigen".

Die 2. Reichssteuernotverordnung (89) nach der Währungsreform von 1923 sah die Kürzung des Arbeitslohns um die abzugsfähigen Ausgaben vor. Auf den Restbetrag wurde der Steuersatz von 10 v. H. angewendet, der sich für die Ehefrau und für die Kinder um je 1 v. H. verminderte. Diese Regelung der Familienermäßigungen wurde im wesentlichen deswegen bevorzugt, weil sich das System der fixen Beträge in der Inflationszeit als unzulänglich erwiesen hatte (wegen der fortschreitenden Geldentwertung wurden die Familienermäßigungen ständig erhöht) und ferner im Zeitpunkt des Beschlusses der Steuernotverordnung noch Ungewißheit darüber herrschte, ob der Inflationsprozeß tatsächlich beendet war (90).

Das EStG 1925 kehrte wieder zur Regelung von 1920 zurück, wonach der Arbeitslohn um die Abzüge gekürzt und auf den Restbetrag der Steuersatz angewendet wird. Für die Preisgabe der 1923 eingeführten Regelung für die Familienermäßigungen dürfte ausschlaggebend gewesen sein (91), daß für den Arbeitgeber das Rechnen mit einem Steuersatz von 10 v. H. einfacher und leichter ist als mit Sätzen von 9, 8, 8 usw. v. H. Die Beibehaltung des Systems der variablen Beträge mit allerdings fixen Mindestbeträgen ist wohl darauf zurückzuführen, daß man in den oberen Einkommensgruppen die kinderreichen Familien im Hinblick auf die höheren Anforderungen an die Kindererziehung stärker begünstigen wollte (92). Da aber die variablen Familienermäßigung-

(88) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 366, Nr. 1710 S. 1380

(89) 2. Reichssteuernotverordnung v. 19. 12. 1923 RGBl 1923 I S. 1205

(90) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 387, Ausführungen von Dr. Brüning, S. 3640 A

(91) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 401, Nr. 934, S. 5

(92) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 387, Ausführungen von Popitz, S. 3653 D

gen in den unteren Einkommensgruppen relativ zu geringe Steuerermäßigungen ergeben hätten, wurden hier fixe Mindestbeträge festgesetzt (93). Den Bedenken, daß dieses kombinierte System variabler und fixer Familienermäßigungen den Arbeitgebern bei der Steuerberechnung zuviel Mühe und zu großen Aufwand bereiten würde, begegnete Popitz mit dem Vorschlag (94) die bereits in einigen Betrieben gebräuchlichen Steuertabellen allgemein einzuführen und so auszugestalten, daß von ihnen ohne weitere Berechnungen die endgültigen Steuerbeträge abgelesen werden können. Diesen Vorschlag hat das Reichsfinanzministerium etwa 1927 verwirklicht (95). Seitdem wird in Deutschland die Lohnsteuer nach amtlichen Steuertabellen berechnet, in denen die Abzüge berücksichtigt sind. Seit 1948 bemißt sich die Lohnsteuer nach dem in einem Kalenderjahr bezogenen Arbeitslohn, sie ergibt sich aus der Jahreslohnsteuertabelle, die auf der Grundlage der Einkommensteuertabelle aufgestellt ist und insbesondere die Abzüge berücksichtigt (96). Von der Jahreslohnsteuertabelle sind für kürzere Zeiträume (Monate, Wochen usw.) entsprechende Tabellen abgeleitet. Diese Tabellen werden auf die im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum bezogenen und ggfs. um Frei- oder Hinzurechnungsbeträge korrigierten Bruttoeinnahmen angewendet.

Abschnitt 2 Die Erhebung der Lohnsteuer

§ 1

Die Durchführung des normalen Abzugsverfahrens

Es wird zunächst das normale Abzugsverfahren dargestellt, Fragen der Ehegattenbesteuerung, der Besteuerung von Arbeitslohn aus gleichzeitig mehreren Dienstverhältnissen usw. werden im Paragraph 2 behandelt.

a

Allgemeines über die Aufgaben der am Abzugsverfahren Beteiligten und über die Steuerkarte

An der Durchführung des Lohnsteuerabzugsverfahrens sind außer dem davon betroffenen Arbeitnehmer der Arbeitgeber, die Finanzverwaltung und die Ge-

(93) ebd.

(94) ebd. S. 3654 C

(95) s. die Ausführungen am Schluß des § 1, Teil I, Kap. II, Abschn. 4

(96) § 39 EStG 1959

meindebehörde beteiligt. 1920 - 1934 war auch die Postverwaltung insoweit in das Abzugsverfahren eingeschaltet, als sie die zur Durchführung des Markenverfahrens erforderlichen Steuermarken verkaufte. Erwähnt werden soll noch die mehr indirekte Beteiligung gewisser Stellen am Abzugsverfahren wie der Kreditinstitute, Postscheckämter usw., welche die Lohnsteuer von den Unternehmen an die Finanzkassen überweisen.

Der Arbeitgeber hat die Aufgabe, aufgrund der Merkmale der Steuerkarte die Lohnsteuer nach einem bestimmten Prozentsatz bzw. heute nach einer von ihm käuflich zu erwerbenden Lohnsteuertabelle bei jeder Lohnzahlung einzubehalten und innerhalb bestimmter Fristen an die Finanzverwaltung abzuführen. Er hat weiter eine Reihe von Belegen auszuschreiben, die teils aufzubewahren, teils der Finanzverwaltung einzureichen sind. Seit 1950 wird er schließlich noch zur Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs herangezogen.

Das Finanzamt sorgt zunächst dafür, daß Änderungen in den steuerrelevanten Verhältnissen des Arbeitnehmers beim Steuerabzug berücksichtigt werden. Weiter nimmt es die erforderlichen Veranlagungen, Steuererstattungen und den Lohnsteuer-Jahresausgleich vor, soweit letzterer nicht vom Arbeitgeber durchgeführt wird. Endlich überwacht das Finanzamt die ordnungsmäßige Durchführung des Abzugsverfahrens.

Die Gemeindebehörde ist verpflichtet, für sämtliche Arbeitnehmer Lohnsteuerkarten auszuschreiben, darin den Personenstand zu bestätigen und die Karten zu verteilen. Ändern sich im Lauf eines Jahres die Personenstandsverhältnisse eines Arbeitnehmers, korrigiert die Gemeindebehörde die entsprechenden Eintragungen, soweit nicht das Finanzamt zuständig ist. Zeitweilig konnten Steuerkarten außer von der Gemeindebehörde noch von anderen Stellen ausgeschrieben werden, so z.B. von Behörden der Wehrmacht, der Landespolizei, des Arbeitsdienstes (97).

Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn gleichzeitig aus mehreren Dienstverhältnissen, wird für jedes Dienstverhältnis eine Steuerkarte ausgeschrieben. Falls der Arbeitnehmer keine Lohnsteuerkarte besitzt, muß er sich vor Beginn der Beschäftigung eine Steuerkarte ausstellen lassen. Während nach den Vorschriften von 1921 die Steuerkarte grundsätzlich vom Arbeitnehmer aufzubewahren und bei jeder Lohnzahlung dem Arbeitgeber vorzulegen war, ist sie seit 1923 dem Arbeitgeber auszuhändigen und von diesem aufzubewahren. Der Arbeitgeber hat die Steuerkarte jedoch herauszugeben, falls das Dienstverhältnis endet oder der Arbeitnehmer sie sonst benötigt. Für den Fall der Nichtvorlage der Steuerkarte durch den Arbeitnehmer hat von Anfang an eine Regelung be-

(97) vgl. LStDV 1934 a. a. O.

standen, wonach der Arbeitgeber im Ergebnis eine höhere Lohnsteuer abzuführen hatte als bei Vorlage der Steuerkarte. So betrug in diesem Fall nach den Vorschriften von 1921 die Lohnsteuer volle 10 v. H. des Arbeitslohnes ohne irgendwelche Ermäßigungen (98). Seit 1934 hat der Arbeitgeber den Arbeitslohn um einen bestimmten Hinzurechnungsbetrag zu erhöhen und von dem Gesamtbetrag die Steuer nach Steuerklasse I zu berechnen.

Nach Ablauf eines Jahres ist die Steuerkarte vom Arbeitgeber oder vom Arbeitnehmer dem Finanzamt einzusenden. Diese Regelung findet sich erstmals 1925 in den lohnsteuerlichen Vorschriften, und sie ist auch heute noch darin enthalten. Niemals ist es aber gelungen, einen Rückfluß sämtlicher ausgegebener Lohnsteuerkarten zur Finanzverwaltung zu erreichen (99).

Ursprünglich war die Steuerkarte für das Einkleben der bereits erwähnten Steuermarken vorgesehen (100). Diese Funktion hat die Steuerkarte in dem Maß verloren, wie das Markenverfahren 1923 eingeschränkt und 1934 völlig beseitigt worden ist. Seit 1921 (101) enthält die Steuerkarte im wesentlichen außer den Personalien des Arbeitnehmers Angaben über seine Familienermäßigungen, über die abzugsfähigen Ausgaben, ggfs. Hinzurechnungsbeträge und seit 1928 auch die Lohnsteuerbescheinigung. Die Familienermäßigungen wurden nach den Vorschriften von 1921 in voller Höhe eingetragen. Seitdem es amtliche Lohnsteuertabellen gibt, in denen die Familienermäßigungen durch die Steuerklasse zum Ausdruck gebracht sind, wird auf der Steuerkarte die Steuerklasse vermerkt. Bezüglich der abzugsfähigen Ausgaben erscheinen in der Steuerkarte nur diejenigen Beträge, die über die Pauschalen hinausragen. Über die Hinzurechnungsbeträge wird im Paragraphen 2 Näheres gesagt werden.

Um zu erreichen, daß die Merkmale der Steuerkarte mit den tatsächlichen steuerrelevanten Verhältnissen des Lohnsteuerpflichtigen weitestgehend übereinstimmen, sind dem Arbeitnehmer im Lauf der Zeit bestimmte Rechte zugebilligt und Pflichten (Anzeigepflichten) auferlegt worden. Das Recht, steuermindernde Umstände (Familienermäßigungen für hinzutretende Familienangehörige, zusätzliche abzugsfähige Ausgaben usw.) jederzeit geltend zu machen, wurde 1923 (102) in die Lohnsteuervorschriften aufgenommen. Davor konnten während des Jahres hinzutretende Familienangehörige grundsätzlich erst in einer Veranlagung berücksichtigt werden (103), wegen der

(98) § 40 der Durchführungsbestimmungen zum Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 3. 12. 1921, ZBl. f. d. D. R. 1921 S. 913

(99) Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 107 S. 17

(100) vgl. die Bestimmungen über die vorläufige Erhebung der Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn v. 21. 5. 1920 ZBl. f. d. D. R. S. 832

(101) Durchführungsbestimmungen v. 3. 12. 1921 a. a. O.

(102) 2. Reichssteuernotverordnung v. 19. 12. 1923 a. a. O. und die DV über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. 12. 1923 a. a. O.

im Lauf des Jahres zusätzlich auftretenden abzugsfähigen Ausgaben wird auf die obigen Ausführungen verwiesen (104). Die Pflicht, steuererhöhende Umstände den Behörden anzuzeigen und dort eine Berichtigung der Steuerkarte zu veranlassen, taucht erstmalig 1933 auf. Damals konnten gemäß einer Änderung des EStG (105) alle Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen für jede zur Haushaltung zählende Hausgehilfin einen Freibetrag in Höhe der Ermäßigung für ein Kind beanspruchen, der bei Lohnsteuerpflichtigen auf der Steuerkarte vermerkt wurde (106). Der Lohnsteuerpflichtige war jedoch verpflichtet, diesen Freibetrag durch das Finanzamt wieder streichen zu lassen, falls er die Hausgehilfin entlassen und nicht innerhalb von vier Wochen eine neue angestellt hatte (107). Der Kreis der Anzeigepflichten wurde später erweitert. Über die Anzeigepflicht im Zusammenhang mit der Ehegattenbesteuerung wird weiter unten berichtet. 1943 (108) wurde der Lohnsteuerpflichtige zum Antrag auf Berichtigung seiner Steuerkarte für den Fall verpflichtet, daß die Eintragungen über den Familienstand (Steuerklasse, Zahl der Kinder usw.) von den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres abwichen, für das die Steuerkarte galt. Diese Anzeigepflicht wurde für die Jahre 1944 und 1945 aufgehoben (109), nach dem Krieg aber wieder eingeführt (110) zusammen mit weiteren Anzeigepflichten bezüglich abzugsfähiger Ausgaben. Das gilt namentlich für die Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte mit eigenem PKW sowie für gewisse Sonderausgaben (111).

b

Die Abführung der einbehaltenen Steuerbeträge

Was die Art der Abführung der einbehaltenen Steuerbeträge betrifft, so war anfänglich (112) das Markenverfahren vorgeschrieben, das Überweisungsver-

-
- (103) §§ 35 u. 67 der Durchführungsbestimmungen v. 3. 12. 1921 a. a. O.
 - (104) s. Teil II, Kap. II, Abschn. 1, § 2a
 - (105) Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit v. 1. 6. 1933 Abschn. IV Art. I, RGBl 1933 I S. 461
 - (106) § 7 Abs. 2 der Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 9. 6. 1933 RStBl 1933 S. 546
 - (107) ebd. § 29 Abs. 2
 - (108) RdF-Erlaß v. 20. 9. 1943 RStBl 1943 S. 685
 - (109) RdF-Erlaß v. 20. 12. 1944 RStBl 1944 S. 753
 - (110) s. z. B. § 7 Abs. 10 LStDV 1959
 - (111) §§ 20 Abs. 2 u. 20a LStDV 1959
 - (112) EStG 1920 sowie die Bestimmungen über die vorläufige Erhebung der Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn v. 21. 5. 1920 a. a. O.

fähren durfte nur in Ausnahmefällen mit Zustimmung des Finanzamts angewendet werden. Beim Markenverfahren hatte der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung für die einbehaltenen Beträge Steuermarken in die Steuerkarten einzukleben und zu entwerten. Diese Handlung konnte mit Zustimmung des Finanzamts bei den ständig Beschäftigten statt bei jeder Lohnzahlung erst am Ende eines Monats, eines Vierteljahrs oder spätestens beim Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis vollzogen werden. 1923 wurde die Anwendung des Markenverfahrens auf Arbeitgeber beschränkt, die zu Beginn eines Jahres nicht mehr als drei Arbeitnehmer dauernd beschäftigten (113); jedoch konnte auch diesen Arbeitgebern das Finanzamt die Anwendung des Überweisungsverfahrens gestatten. 1934 wurde das Markenverfahren völlig beseitigt.

im Überweisungsverfahren hatte nach den Vorschriften von 1920 der Arbeitgeber die Lohnsteuer durch Überweisung oder in bar spätestens bis zum 10. des auf die Lohnzahlung folgenden Monats an die für die Arbeitnehmer zuständigen Finanzämter abzuführen, wobei eine Menge von Belegen auszuschreiben war. Diese Regelung konnte für manchen Arbeitgeber den Verkehr nicht nur mit einer sondern mit mehreren Finanzkassen bedeuten und so eine beträchtliche Arbeitsbelastung ergeben. Um diese einzuschränken, konnte aufgrund eines sehr bald ergangenen Erlasses den Unternehmen mit mehr als 100 Beschäftigten erlaubt werden, die Lohnsteuer unmittelbar an das Betriebsfinanzamt abzuführen (114). Diese Regelung wurde 1921 auf sämtliche Arbeitgeber ausgedehnt. Gleichzeitig wurde der Arbeitgeber dazu verpflichtet, die Lohnsteuer innerhalb kürzester Frist nach jeder Lohnzahlung abzuführen; mit Zustimmung des Finanzamts war eine Abführung bis zum 10. des folgenden Monats möglich.

Nach den Vorschriften von 1923 (115) mußte die Lohnsteuer dreimal monatlich abgeführt werden, und zwar die in der Zeit vom 1. - 10. einbehaltenen Beträge bis zum 15., die zwischen dem 11. - 20. einbehaltenen Beträge bis zum 25. dieses Monats, die in der Zeit vom 21. bis zum Schluß des Monats einbehaltenen Beträge bis zum 5. des folgenden Monats.

1925 wurde die Abführung der einbehaltenen Beträge innerhalb von fünf Tagen nach jeder Lohnzahlung angeordnet.

(113) 2. Reichssteuernotverordnung v. 19. 12. 1923 a. a. O. und die Durchführungsverordnung über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. 12. 1923 a. a. O.

(114) Erlaß des RMdF v. 16. 6. 1920, ZBl. f. d. D. R. 1920 S. 934

(115) 2. Reichssteuernotverordnung v. 19. 12. 1923 a. a. O. sowie die Durchführungsverordnung über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. 12. 1923 a. a. O.

Seit 1927 kann man in den Lohnsteuervorschriften eine Tendenz zur Verlängerung der Abführungsfristen beobachten. So wurde 1927 im Interesse einer dringend notwendigen Entlastung der Finanzkassen (116) eine Regelung getroffen, nach der die Lohnsteuer nur noch zweimal monatlich abzuführen war. An dieser Regelung wurde 1934 mit folgenden Ausnahmen festgehalten: Betrug die in der 1. Hälfte des Monats einbehaltene Lohnsteuer nicht mehr als 200 RM, durfte sie zusammen mit dem in der 2. Hälfte einbehaltenen Betrag bis zum 5. des folgenden Monats abgeführt werden (117). Hatte der Arbeitgeber zu Beginn eines Jahres nicht mehr als fünf Arbeitnehmer beschäftigt, brauchte die Lohnsteuer erst nach Überschreitung des Betrags von 50 RM abgeführt zu werden. Spätestens mußte die Überweisung nach Ablauf eines Vierteljahres erfolgen.

Während des letzten Krieges wurde zur Entlastung der Finanzämter, der Postscheckämter und Girokassen und der Arbeitgeber (118) die vierteljährliche Abführung angeordnet (119). Hatte die Lohnsteuer im abgelaufenen Jahr monatlich durchschnittlich mehr als 100 RM betragen, war sie monatlich abzuführen. Aufgrund dieser Regelung rechnete man damit (120), daß die Lohnsteuer von etwa 400.000 Arbeitgebern monatlich und von 1,6 Mill. Arbeitgebern vierteljährlich abgeführt werden würde.

Die dargestellte Kriegsregelung ist mit einer für 1948 bereits geschilderten Ausnahme (121) im Prinzip beibehalten worden (122). Sie dürfte zur Folge haben, daß auch heute der überwiegende Teil der Arbeitgeber die Lohnsteuer vierteljährlich abführt (123).

(116) Erlaß des RMdF v. 19. 2. 1927 RStBl 1927 S. 94

(117) § 41 LStDV v. 29. 11. 1934 a. a. O.

(118) Reinhardt, Fritz: Die Vereinfachung des Lohnabzugs ab 1. 7. 1942 RStBl 1942 S. 689

(119) Verordnung zur Durchführung der steuerlichen Vorschriften der 2. Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs v. 14. 5. 1942 RGBI 1942 I S. 297

(120) Pressenotiz des Reichsfinanzministeriums v. 28. 4. 1942 RStBl 1942 S. 465

(121) s. Teil I, Kap. III, Abschn. 2, § 2 b

(122) § 41 LStDV 1959

(123) Nach einer dem Verfasser erteilten Auskunft wurde im Bereich der OFD Frankfurt/M 1956 die Lohnsteuer etwa von 2/3 der Unternehmen vierteljährlich und von 1/3 der Unternehmen monatlich abgeführt.

Das Belegverfahren

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß zu den Aufgaben des Arbeitgebers auch das Ausschreiben und Bereithalten verschiedener Belege gehört. Diese Aufgabe betrifft hauptsächlich das Überweisungsverfahren, beim Markenverfahren waren Belege kaum erforderlich.

Von 1920 - etwa 1928 dürfte der Vollzug des Belegverfahrens für den Arbeitgeber äußerst kompliziert, umständlich und zeitraubend gewesen sein. So mußte der Arbeitgeber nach den Vorschriften von 1920 in doppelter Ausfertigung Nachweisungen aufstellen, welche die Personalien sämtlicher Arbeitnehmer, deren Steuernummern und die monatlich einbehaltenen Steuerbeträge enthielten. Diese Nachweisungen waren bis spätestens zum 10. des auf die Lohnzahlung folgenden Monats an die für die einzelnen Arbeitnehmer zuständigen Finanzämter zu senden, die nach Prüfung ein Exemplar mit Empfangsbescheinigung dem Arbeitgeber zurückreichten. Bald erkannte man die den Unternehmen aus einer solchen Regelung erwachsende ungeheure Arbeitsbelastung. Daher wurde die bereits bei der Abführung der Steuerbeträge erwähnte (124) Möglichkeit geschaffen, daß Arbeitgeber mit mehr als 100 Beschäftigten die Nachweisungen - nun in dreifacher Ausfertigung - an das Betriebsfinanzamt senden konnten, das für die Weiterleitung der Steuerbeträge und Belege an die für die Arbeitnehmer zuständigen Finanzämter sorgte. Weiter hatte der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer auf dessen Verlangen eine Bescheinigung über den ausbezahlten Lohn und die einbehaltenen Steuerbeträge zu erteilen, die heute als Lohnsteuerbescheinigung bekannt ist (125). Schließlich mußte der Arbeitgeber das Finanzamt über jede Person und deren Bezüge informieren, die er länger als 2 Monate gegen Entgelt bei sich beschäftigte.

1921 wurde der Umfang der Belege beträchtlich erweitert. Zu den vorhandenen Belegen traten das Überweisungsblatt und die Zusammenstellung. Ersteres hatte der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer bei jeder Lohnzahlung, mit Genehmigung des Finanzamtes nach Ablauf eines Vierteljahres, auszufüllen. Das Überweisungsblatt gab Auskunft über die Personalien des Arbeitnehmers, die ihm zustehenden steuerlichen Jahresermäßigungen, den Gesamtverdienst, die Aufwandsentschädigungen und die einbehaltenen Steuerbeträge. Am Schluß eines Vierteljahres waren die Überweisungsblätter aufzurechnen. Die Summen der Steuerbeträge jedes Überweisungsblattes waren in die bekannte

(124) s. die diesbezüglichen Ausführungen unter b dieses § 2

(125) § 47 LStDV 1959

Nachweisung zu übertragen. Die Anzahl der auszufüllenden Nachweisungen war abhängig von der Zahl der Gemeinden und Finanzämter, die für die Arbeitnehmer jeweils zuständig waren. Die Summen der Steuerbeträge aus den Nachweisungen wiederum wurden in einer Zusammenstellung aufgeführt, in der sie aufzurechnen waren. Die Endsumme stellte den Gesamtbetrag der im Vierteljahr einbehaltenen Steuerabzugsbeträge dar; sie galt zugleich als Ablieferungsoll des Arbeitgebers. Alle drei Belegarten waren geordnet bis spätestens zum Ablauf des auf den Schluß eines Vierteljahres folgenden Monats dem Finanzamt der Betriebsstätte einzureichen.

Die schon mehrfach angeführte 2. Reichssteuernotverordnung brachte teils Erleichterungen, teils neue Pflichten. So brauchten die Überweisungsblätter, Nachweisungen und Zusammenstellungen nur noch einmal jährlich jeweils im Januar eingereicht zu werden. Dafür wurde der Arbeitgeber zur laufenden Führung eines Lohnkontos für jeden Arbeitnehmer verpflichtet, das im wesentlichen dieselben Angaben enthielt wie das Überweisungsblatt. Dieses Lohnkonto sollte einmal dem Finanzamt die Überwachung des Abzugsverfahrens erleichtern (126). Weiter sollte es dem Arbeitgeber der jährlichen Anfertigung der erwähnten drei Belegarten dienen. Der Arbeitgeber wurde schließlich noch dazu verpflichtet, bis zum 5. eines Monats seinem Finanzamt eine Bescheinigung einzureichen, in der er die Übereinstimmung der im abgelaufenen Monat einbehaltenen Steuerbeträge mit der Summe der im gleichen Zeitraum abgeführten Beträge versicherte. Diese Bescheinigung erhielt 1928 die Bezeichnung Lohnsteueranmeldung und ist heute noch gebräuchlich (127).

1925 kam der Lohnzettel hinzu. Er war für jeden Arbeitnehmer, dessen Arbeitslohn die Veranlagungsgrenze von damals 8.000 RM überstieg, auszuscheiden und an das für diesen zuständige Finanzamt nach Ablauf eines Jahres zu senden.

1928 hatte man erkannt, daß das bis dahin entwickelte Belegverfahren für die Wirtschaft und auch für die Finanzverwaltung mit zu großem Arbeitsaufwand verbunden war. Daher wurde zunächst nur für das Jahr 1928 eine Reihe von Vereinfachungen vorgenommen (128). So wurde auf die Einsendung von Lohnzetteln verzichtet, da die Lohnsteuerbescheinigungen und die Überweisungsblätter die für evtl. Veranlagungen notwendigen Angaben enthielten. Desgleichen wurde von der Abgabe der Nachweisungen und Zusammenstellungen abgesehen. Die Lohnsteuerbescheinigungen waren auf der Rückseite der

(126) Runderlaß des RMdF v. 24. 1. 1924 RSStBl 1924 S. 19

(127) s. Verordnung des RMdF v. 6. 8. 1928 RMBI 1928 S. 552 u. § 44 LStDV1959

(128) Erlaß des RMdF v. 31. 3. 1928 RSStBl 1928 S. 120

Steuerkarten 1928 vorzunehmen. Lohnsteuerüberweisungsblätter brauchten nur noch für die vor dem 31. 12. 1928 aus dem Dienstverhältnis ausgeschiedenen Arbeitnehmer ausgeschrieben zu werden. Endgültig verzichtet hat die Finanzverwaltung auf die Nachweisungen und Zusammenstellungen im Jahr 1933 (129). Seitdem hat der Arbeitgeber im wesentlichen folgende Belege zu führen (130): Das Lohnkonto, das fünf Jahre aufzubewahren ist, die Lohnsteueranmeldung und die Lohnsteuerbescheinigung. Als eine Sonderform der Lohnsteuerbescheinigung ist das Lohnsteuerüberweisungsblatt erhalten geblieben. Es ist für die Fälle vorgeschrieben (131), in denen der Arbeitgeber Aushilfskräfte beschäftigt, deren Dienstverhältnis von sehr kurzer Dauer ist, z. B. an demselben Tag beginnt und endet. Hierbei braucht der Arbeitgeber die Lohnsteuerbescheinigung nicht wie sonst beim Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis auszuschreiben, sondern er kann dies erst nach Ablauf eines Jahres auf dem Überweisungsblatt tun, das er seinem Finanzamt einzusenden hat. Schließlich ist noch der Lohnzettel anzuführen, der heute außer für Arbeitnehmer mit einem über der allgemeinen Veranlagungsgrenze von z. Zt. jährlich 24.000 DM liegenden Arbeitslohn noch in einigen anderen Fällen auszuschreiben ist, wie z. B. für Arbeitnehmer mit Arbeitslohn von mehr als 10.000 DM jährlich, die nach Steuerklasse IV besteuert werden (132).

Abschließend ist noch zu ergänzen, daß der Arbeitgeber von Anfang an für die Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer haftete. Steuerschuldner beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ist der Arbeitnehmer (133).

-
- (129) Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn, RStBl 1933 S. 546 u. Verordnung über die Ausschreibung und Einsendung der Belege über den Steuerabzug vom Arbeitslohn für das Kalenderjahr 1933 v. 2. 12. 1933 RStBl 1933 S. 1277
- (130) s. die LStDV von 1934 u. 1959 sowie die Erlasse des RdF v. 13. 12. 1935 RStBl 1935 S. 1521 u. v. 7. 9. 1936 RStBl 1936 S. 897
- (131) Erlaß des RdF v. 7. 9. 1936 a. a. O.
- (132) § 48 LStDV 1959
- (133) § 38 Abs. 3 EStG 1959

Sonderfragen

a

Die Ehegattenbesteuerung

Es wird zunächst ein Überblick über die Entwicklung der Haushaltsbesteuerung gegeben, ehe auf technische Fragen speziell der Ehegattenbesteuerung im Abzugsverfahren eingegangen wird.

Eine Zusammenveranlagung mit sämtlichen Einkünften war für die Ehegatten 1920 (134) vorgeschrieben und im wesentlichen mit Erwägungen über die Leistungsfähigkeit begründet worden (135). Während der Entwurf des Einkommensteuergesetzes die Erfassung sämtlicher Einkünfte aller Familienmitglieder in der Zusammenveranlagung vorgesehen hatte, wurden im Gesetz selbst die Einkünfte der Kinder aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit (136) von der Zusammenveranlagung ausgenommen. Diese Ausnahme war hauptsächlich auf sozialpolitische Gründe zurückzuführen (137). Es sollte die durch die Zusammenveranlagung hervorgerufene stärkere Steuerbelastung vornehmlich bei den armen kinderreichen Familien gemildert werden, in denen die Kinder zur Mitarbeit gezwungen sind. Da man es für gerecht hielt, das Arbeitseinkommen von Eheleuten in gleicher Weise wie dasjenige von Kindern zu behandeln (138), wurden 1921 die der Ehefrau aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit zufließenden Einkünfte gleichfalls von der Zusammenveranlagung ausgenommen (139).

1934 führte der Gesetzgeber die Erfassung sämtlicher Einkünfte der Ehegatten in der Zusammenveranlagung wieder ein, da die bis dahin geltende Regelung Doppelverdiener begünstigt habe, wie der Begründung zum EStG 1934 zu entnehmen ist (140). In die Zusammenveranlagung einbezogen wurden jetzt auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Kinder, so daß diese nur noch

(134) § 16 EStG 1920

(135) Begründung zum EStG 1920 a. a. O. S. 24

(136) In dem die Veranlagung des Haushaltungsvorstandes mit seinen Kindern regelnden § 17 EStG 1920 ist vom Arbeitseinkommen die Rede, das nach § 9 EStG im wesentlichen die Einkünfte aus selbständiger u. nichtselbständiger Arbeit im Sinne der seit 1925 geläufigen Terminologie umfaßt.

(137) Verhandlungen der Nationalversammlung, Bd. 332 S. 4588

(138) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 366 Drucks. Nr. 1710, S. 1350

(139) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 24. 3. 1921 RGBI 1921 S. 313

(140) Begründung zum EStG 1934 a. a. O. S. 46

mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit getrennt veranlagt wurden und heute noch werden (141). Welche Gesichtspunkte für diese Neuordnung der Veranlagung des Kindeseinkommens bestimmend waren, ist aus der Begründung nicht ersichtlich.

Um den Einsatz der Ehefrauen in der Kriegswirtschaft zu fördern (142), wurde 1941 die getrennte Veranlagung der Ehefrau mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus einem gegenwärtigen Dienstverhältnis (nicht also z.B. Pensionen (143)) angeordnet (144). Diese Regelung wurde 1950 auf die Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis wie Pensionen ausgedehnt (145).

Im weiteren Verlauf entstand ein heftiger Streit um die Ehegattenbesteuerung. Die zusätzliche Einkommensteuerbelastung, die der nach dem letzten Krieg auferlegte hohe Einkommensteuertarif für zwei Einkommensbezieher nach ihrer Eheschließung bei der Zusammenveranlagung zur Folge hatte, wurde als zu hoch empfunden. Außerdem drängten Fragen der Gerechtigkeit, der Zweckmäßigkeit, der Haushaltsökonomie, verwaltungsmäßige und weltanschauliche Gesichtspunkte sowie verfassungsmäßige Erwägungen nach einem Ausgleich (146). Zwei Richtungen lassen sich in dem Streit unterscheiden: Die eine forderte die uneingeschränkte Zusammenveranlagung, die andere befürwortete eine weitestgehend getrennte Veranlagung der Ehegatten. Schließlich kam ein Kompromiß zustande, nach welchem der Kreis der von der Zusammenveranlagung auszuschließenden Einkünfte der Ehefrau erweitert wurde (147). Er umfaßte nun außer den seit 1941 ausscheidungsfähigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb bis zu 12.000 DM jährlich. Für befriedigend wurde diese Lösung auch nicht gehalten (148). Nachdem Anfang 1957 das Bundesverfassungsgericht in einem bereits zitierten (149) Beschluß die Frage der Verfassungsmäßigkeit der die Zusammenveranlagung regelnden Vorschriften des EStG 1951 verneint hatte, führte der Gesetzgeber 1958 für

(141) § 27 Abs. 3 EStG 1959

(142) Schmitt-Degenhardt, Kurzwelly: Die erste Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs, DStZ 1941 S. 352

(143) Erlaß des RdF v. 29. 5. 1942 RStBl 1942 S. 569

(144) EStDV v. 7. 12. 1941 RGBl 1941 I S. 751

(145) EStR 1950 Abschn. 189, BStBl 1951 I S. 287

(146) Falk: Die Neuordnung der Ehegattenbesteuerung, DStZ 1954 S. 412

(147) Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954 BGBl 1954 I S. 373

(148) Falk: Die Neuordnung der Ehegattenbesteuerung a. a. O. S. 412

(149) s. Teil I, Kap. II, Abschn. 4, § 3b

die Ehegatten das Recht ein (150), zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung mit Splitting wählen zu können.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren wird die Ehefrau mit ihren Einkünften grundsätzlich selbständig behandelt. Bis 1934 erhielt sie neben den üblichen Pauschalen für die abzugsfähigen Ausgaben den Ledigenfreibetrag zugebilligt (151). Durch diesen sollten aber die aus der Erwerbstätigkeit der Ehefrau dem Haushalt zusätzlich entstehenden Aufwendungen abgegolten werden, wie aus der obigen Begründung zur Beseitigung der genannten Aufwendungen als Werbungskosten erkennbar ist. Danach könnte man in dem der Ehefrau gewährten Freibetrag etwa eine Werbungskostenpauschale erblicken.

1934 hat der Gesetzgeber die Zusammenveranlagung der Ehegatten mit Hilfe eines Hinzurechnungsbetrags zu verwirklichen versucht. Diesen Betrag, der damals 52 RM monatlich betrug und von der Gemeindebehörde auf der Steuerkarte der Ehefrau eingetragen wurde (152), hatte der Arbeitgeber dem Arbeitslohn vor Anwendung der Steuertabelle hinzuzurechnen. Er war für sämtliche Einkommensgruppen gleich hoch und sollte nach Möglichkeit verhindern, "daß die Staffelung der Lohnsteuer und bestimmte in die Lohnsteuertabelle eingearbeitete steuerfreie Beträge ... mehrmals, nämlich einmal bei dem Ehemann und außerdem bei der Ehefrau berücksichtigt werden" (153). Das Verfahren des Hinzurechnungsbetrags konnte aber in denjenigen Fällen eine ungerechtfertigte Mehrbelastung ergeben, in denen der Ehemann überhaupt keine Einkünfte bezog. Das Finanzamt konnte dann auf Antrag die Streichung des Hinzurechnungsbetrags auf der Steuerkarte der Ehefrau vornehmen. Sobald aber der Ehemann eine Beschäftigung angenommen hatte, mußte die Ehefrau dies dem Finanzamt anzeigen, das den Hinzurechnungsbetrag in der Steuerkarte erneut vermerkte.

1935 folgten weitere Regelungen, welche ungerechtfertigte Mehrbelastungen verhindern sollten. So wurde angeordnet (154), daß das Finanzamt den Hinzurechnungsbetrag auf der Steuerkarte der Ehefrau streichen konnte, wenn der Ehemann lediglich sonstige Einkünfte bis zu 600 RM jährlich bezog. Die Höhe der

-
- (150) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18. 7. 1958 a. a. O.
- (151) Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. 7. 1921 a. a. O. u. dazu die Durchführungsverordnung v. 3. 12. 1921 a. a. O., ferner EStG v. 10. 8. 1925 a. a. O. und die Durchführungsverordnung über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. 9. 1925 a. a. O.
- (152) LStDV 1934 a. a. O.
- (153) Oeftering : Das gesamte Lohnsteuerrecht a. a. O. S. 170
- (154) Lohnsteuersammelerlaß v. 8. 3. 1935 RStBl 1935 S. 457

Lohnsteuer richtete sich dann nach dem Familienstand, der in der Steuerkarte des Mannes vermerkt worden wäre. Weiter wurde eine ergänzende Regelung getroffen für Fälle, in denen beide Eheleute in einem geringbezahlten Dienstverhältnis stehen und ihre Lohnsteuer den Betrag überschreitet, den der Ehemann zu entrichten hätte, wenn er allein Arbeitslohn in Höhe der zusammen gerechneten Einnahmen der Eheleute beziehen würde. In diesen Fällen konnte der Arbeitslohn der Ehefrau zusammen mit dem des Ehemannes in dessen Dienstverhältnis der Lohnsteuer unterworfen werden. Das Finanzamt trug dann auf der Steuerkarte des Ehemannes einen Hinzurechnungsbetrag in Höhe der Bezüge der Ehefrau ein, auf der Steuerkarte der Ehefrau vermerkte es Steuerfreiheit.

Mit der 1941 angeordneten getrennten Veranlagung der Ehefrau wurde auch das Verfahren des Hinzurechnungsbetrags abgeschafft. Diese Maßnahme bezweckte außer der bereits erwähnten Förderung des Einsatzes von Ehefrauen in der Kriegswirtschaft eine Entlastung der Lohnbuchhalter von den zusätzlichen Rechenarbeiten mit dem Hinzurechnungsbetrag (155). Sie bewirkte ferner, daß die mitverdienende Ehefrau wieder - wie schon vor 1934 - den Ledigenfreibetrag erhielt, obwohl bereits der Mann neben seinem eignen einen Freibetrag für seine Frau bekam.

Zur Verwirklichung des Splitting im Lohnsteuerabzugsverfahren wurde für die berufstätigen Eheleute die Steuerklasse IV geschaffen (156). Den Ehegatten werden hierbei jeweils die Pauschalen für die abzugsfähigen Ausgaben, ein Freibetrag und ggfs. Kinderermäßigungen je zur Hälfte angerechnet. Im Ergebnis wird durch die Konstruktion der Steuerklasse IV erreicht, daß die Ehegatten im Abzugsverfahren im Bereich der Proportionalzone genau so hoch belastet werden wie bei einer Veranlagung. Übersteigt das Einkommen der Ehegatten 16.000 DM jährlich, erfolgt eine Veranlagung, um die Steuerbeiträge anzufordern, die infolge der bei der genannten Einkommensgrenze einsetzenden direkten Progression zusätzlich anfallen.

b

Mehrere Dienstverhältnisse

Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn aus gleichzeitig mehreren Dienstverhältnissen, erhält er für jedes einzelne eine Steuerkarte. Die Abzüge wurden

- (155) Schmitt-Degenhardt, Kurzwelly : Die erste Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs, DStZ 1941 S. 352
- (156) Siehe Näheres bei Görbing : Die Vorschriften über die Lohnsteuer und die Veranlagung von Arbeitnehmern a. a. O.

nach den Vorschriften von 1921 nur im 1. Dienstverhältnis berücksichtigt, vom 2. Dienstverhältnis ab wurde die Lohnsteuer in voller Höhe von 10 v. H. abgeführt.

1925 wurde vom 2. Dienstverhältnis ab der Arbeitslohn um die Familienermäßigungen gekürzt, ehe die Lohnsteuer weiter berechnet wurde. Konnte aber ein Arbeitnehmer die Freibeträge hinsichtlich des Familienstandes und der abzugsfähigen Ausgaben im 1. Dienstverhältnis nicht voll ausnutzen, nahm auf Antrag das Finanzamt eine Aufteilung dieser Beträge auf die übrigen Steuerkarten vor.

Die Vorschriften von 1934 brachten für die Besteuerung des Arbeitslohnes vom 2. Dienstverhältnis ab dasselbe Verfahren des Hinzurechnungsbetrags wie bei der Ehegattenbesteuerung. Der Betrag belief sich ebenfalls auf 52 RM und diente demselben Zweck wie bei der Ehegattenbesteuerung. Das Verfahren ist mit geringen Änderungen im Prinzip bis 1958 beibehalten worden.

1935 kam eine ergänzende Regelung für die unteren Einkommensgruppen (157), in denen der Hinzurechnungsbetrag zu ungerechtfertigten Mehrbelastungen führen konnte. Das Finanzamt durfte in den Fällen, in denen die nach dem herkömmlichen Verfahren berechnete Lohnsteuer den Betrag überstieg, der zu entrichten gewesen wäre, wenn der Gesamtarbeitslohn aus einem einzigen Dienstverhältnis geflossen wäre, auf der 1. Steuerkarte einen Hinzurechnungsbetrag in Höhe des Arbeitslohnes aus den übrigen Dienstverhältnissen eintragen. Damit konnte der Gesamtarbeitslohn in einem einzigen Dienstverhältnis der Lohnsteuer unterworfen werden.

1948 wurde für Arbeitnehmer mit Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen die Veranlagungspflicht vorgeschrieben, wenn die Bezüge bestimmte Grenzen überstiegen (158). Das hielt man aus Gründen einer gleichmäßigen Besteuerung für erforderlich (159), da das Verfahren des Hinzurechnungsbetrags unbefriedigend ist und namentlich in den oberen Einkommensgruppen eine geringere Steuerbelastung als bei einer Veranlagung ergeben kann (160).

Das Verfahren des Hinzurechnungsbetrags wurde 1958 im Zuge der Reformierung des Einkommensteuertarifs und der Ehegattenbesteuerung beseitigt (161). Vom 2. Dienstverhältnis ab wird die Lohnsteuer nicht mehr nach der Steuer-

(157) Lohnsteuersammelerlaß v. 5. 7. 1935 RStBl 1935 S. 985

(158) Gesetz Nr. 64 a. a. O.

(159) Carl Herrmann, Gerhardt Heuer, a. a. O. Bd. III, Anm. 3 zu § 46, Lfg. 36
Mai 1958

(160) s. Teil I, Kap. III, Abschn. 1, § 3b

(161) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18. 7. 1958 a. a. O. u. § 36 LStDV 1959

tabelle errechnet, sondern in Höhe des für den Bereich der Lohnsteuer geltenden Proportionalatzes von 20 v. H. abgeführt. Soweit die in der Steuertabelle berücksichtigten Abzüge im 1. Dienstverhältnis nicht voll ausgenutzt werden, können sie in den folgenden Dienstverhältnissen verrechnet werden (162). Hierfür trägt das Finanzamt auf Antrag auf den für das 2. Dienstverhältnis und die folgenden ausgeschriebenen Steuerkarten entsprechende Freibeträge ein, die vom Arbeitslohn abzuziehen sind. Eine Veranlagungspflicht für Arbeitnehmer mit Einnahmen aus mehreren Dienstverhältnissen besteht z. Zt. (163), wenn das Einkommen für Ledige 8.000 DM, für Verheiratete 16.000 DM jährlich übersteigt. Eine Veranlagung ist auch hier wieder deswegen erforderlich, weil die oberhalb der angegebenen Grenzen liegenden Einkommen voll der Progression unterworfen werden sollen (164).

c

Einmalige Einnahmen

Die einmaligen Einnahmen unterlagen bis 1934 grundsätzlich dem für die untersten Einkommengruppen geltenden Satz von 10 v. H. Dieser Satz war nach den Vorschriften von 1925 (165) um je 1 v. H. für die Ehefrau und für jedes Kind zu kürzen.

Von 1934 - 1946 (166) bestand der bereits dargelegte Sondertarif (167). Später wurden die einmaligen Einnahmen zusammen mit den laufenden Bezügen des letzten Lohnzahlungszeitraumes der Lohnsteuertabelle unterworfen. Bis 1948 ergab dieses Verfahren wie der vorherige Sondertarif für die einmaligen Einnahmen die endgültige Lohnsteuer, da als Grundtabelle nicht eine Jahres-, sondern eine Monatslohnsteuertabelle diente und außerdem eine Erstattung überzahlter Lohnsteuern noch immer untersagt war (168). Seit der Einführung der Jahreslohnsteuertabelle und des Lohnsteuer-Jahresausgleichs im Jahr 1948 kann man dem zuletzt angeführten Verfahren die Eigenschaft einer vorläufigen Berechnungsweise beilegen. Soweit danach in einem Jahr

(162) § 17a LStDV 1959

(163) § 46 EStG 1959

(164) Hartz-Over, ABC-Führer, Lohnsteuer, Stuttgart 1959, Lfg. 25 v. September 1958 S. 287

(165) § 73 EStG 1925

(166) § 35 LStDV 1934 sowie Gesetz Nr. 12 v. 11. 2. 1946, Amtsblatt des Kontrollrats in Deutschland, 1946 S. 24

(167) s. Teil I, Kap. III, Abschn. 1, § 3c

(168) Abschn. 56 Abs. 2 LStR 1940 i. d. F. 1947, Steuer- und Zollblatt 1947 S. 95

insgesamt mehr Lohnsteuer abgeführt wurde als der Jahreslohnsteuertabelle entsprach, konnte der überzahlte Betrag im Lohnsteuer-Jahresausgleich bzw. in einer Veranlagung erstattet werden. Seit 1948 kam ein weiteres ebenfalls schon dargestelltes Verfahren zur Anwendung (169), bei dem die Steuerberechnung über eine Verteilung der einmaligen Einnahmen auf die Lohnzahlungszeiträume im Hinblick auf das voraussichtliche Jahreseinkommen und die Jahreslohnsteuertabelle erfolgte.

Bei dem 1958 eingeführten Verfahren (170) wird auf die einmaligen Einnahmen ein Proportionalatz von 20 v. H. angewendet, wenn der voraussichtliche Jahresarbeitslohn innerhalb bestimmter Beträge liegt, die nach Steuerklasse und Kinderzahl gegliedert in der LStDV festgelegt sind und in den Bereich der Proportionalzone fallen. Werden diese Beträge überschritten, ist die Lohnsteuer nach der Jahrestabelle zu errechnen. Liegt der Jahresarbeitslohn unterhalb der bezeichneten Beträge, unterbleibt eine Besteuerung der einmaligen Einnahmen, weil die Gesamtbezüge innerhalb der steuerfreien Beträge liegen. Zur Ermittlung des voraussichtlichen Jahresarbeitslohnes sind vor allem die in Betracht kommenden einmaligen Einnahmen, etwa auf der Steuerkarte eingetragene Freibeträge und Bezüge aus anderen Dienstverhältnissen zu berücksichtigen.

d

Die Erstattung und Nachforderung von Lohnsteuer

Eine vollständige Verrechnung von Steuerzahlungen und Steuerschuld in dem Sinne, daß die Finanzverwaltung in vollem Umfang überzahlte Steuern erstattet, zuwenig gezahlte Steuern nachfordert, läßt sich bei der Lohnsteuernur für die Zeit von 1920 - 1925 feststellen. Im übrigen bestanden stets irgendwelche Einschränkungen, sei es, daß die Finanzverwaltung auf Nachforderungen ganz oder teilweise verzichtet, sei es, daß Erstattungen untersagt sind.

Nach den Vorschriften von 1921 konnte der Arbeitnehmer u. a. eine Veranlagung beantragen und damit überzahlte Steuern erstattet bekommen, wenn im Abzugsverfahren die steuerfreien Abzüge nicht in vollem Umfang angerechnet worden waren (171). Wurde ein Arbeitnehmer für längere Zeit arbeitslos,

(169) s. Teil I, Kap. III, Abschn. 1, § 3c

(170) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18. 7. 1958 a. a. O. sowie § 35 LStDV 1959

(171) § 67 der Durchführungsbestimmungen v. 3. 12. 1921 a. a. O.

konnte er ausnahmsweise schon vor Jahresende im Veranlagungsverfahren vom Finanzamt Steuererstattung begehren (172). Einen solchen "Lohnsteuer-ausgleich" glaubte man dem Arbeitgeber nicht zumuten zu können (173). Nachforderungen machte in vollem Umfang das Finanzamt geltend. Das war - abgesehen von der bereits erwähnten Erfassung sonstiger Einkünfte - von Bedeutung für Arbeitnehmer mit Jahreseinkommen von mehr als 24.000 M, das einem höheren direkt progressiv gestaffelten Tarif unterlag. Eine Veranlagung war hier deswegen erforderlich, weil man es praktisch für undurchführbar hielt, bei jeder Lohnzahlung den Hundertsatz einbehalten zu lassen, den der Arbeitnehmer nach der Höhe seines Einkommens hätte zahlen müssen (174).

Die Vorschriften von 1925 führten zunächst nur für die veranlagten Einkommen- und auch Lohnsteuerpflichtigen das Verbot der Erstattung von Steuerabzugsbeträgen (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) ein. Überzahlte Steuerbeträge durften nur bis zur Höhe der Vorauszahlungen erstattet werden (175). Den nichtveranlagungspflichtigen Arbeitnehmern wurde die Erstattung von Lohnsteuer insoweit zugebilligt, als die steuerfreien Abzüge im Abzugsverfahren nicht in vollem Umfang berücksichtigt waren. Erstattungsanträge konnte der Arbeitnehmer jeweils für ein Vierteljahr an sein Finanzamt richten. Nach dem Entwurf des Einkommensteuergesetzes von 1925 war die Erstattung von Abzugsbeträgen jeder Art völlig ausgeschlossen, um der Finanzverwaltung die Erhebungsarbeit zu erleichtern (176). Im Reichstag forderte man jedoch Ausnahmen zugunsten der Arbeitnehmer, weil diesen zumindest die steuerfreien Beträge in voller Höhe gutgebracht werden sollten (177). Die allgemeine Veranlagungsgrenze für Arbeitnehmer lag jetzt bei einem Jahreseinkommen von 8.000 RM.

1926 änderte der Gesetzgeber das Erstattungsverfahren bei den nichtveranlagungspflichtigen Arbeitnehmern in zweifacher Hinsicht (178): Einmal schränkte er die Erstattungsmöglichkeiten ein. Lohnsteuererstattungen durften künftig nicht mehr deswegen beantragt werden, weil die tatsächlichen Werbungskosten und Sonderausgaben die entsprechenden Pauschalen überstiegen hatten und die übersteigenden Beträge nicht bereits durch Eintragung von Freibeträgen auf der Steuerkarte im Abzugsverfahren verrechnet worden wa-

(172) § 48a EStG i. d. F. des Gesetzes über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. 7. 1921 a. a. O.

(173) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 368 Drucks. Nr. 2377 S. 2221

(174) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 367, Drucks. Nr. 2253 S. 4

(175) § 102 Abs. 3 EStG 1925

(176) Begründung zum EStG 1925 a. a. O. S. 37

(177) Verhandlungen des Reichstags, Bd. 403, Drucks. Nr. 1229 S. 30

(178) Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer v. 26. 6. 1926 RGBl 1926 I S. 107

ren, Erstattungen erfolgten grundsätzlich nur noch, wenn die Freibeträge bezüglich des Familienstandes sowie die Pauschalen für die abzugsfähigen Ausgaben infolge Verdienstauffalls beim Steuerabzug nicht voll berücksichtigt waren oder besondere wirtschaftliche Verhältnisse vorlagen, für die im Abzugsverfahren eine Steuerermäßigung noch nicht gewährt worden war. Die zweite Änderung betraf die Höhe der zu erstattenden Beträge. Bei Lohnsteuererstattungen wegen Verdienstauffalls durfte das Finanzamt Erstattungen nur noch in Form von Pauschalen und nicht wie sonst aufgrund von individuellen Berechnungen vornehmen. Die vom Finanzminister festgesetzten Pauschalen waren nach dem Familienstand gestaffelt und wurden für jede volle Woche des Verdienstauffalls gezahlt. So erhielten z. B. (179) ein lediger Arbeitnehmer 2,40 RM, ein verheirateter Arbeitnehmer ohne Kinder 2,65 RM und ein verheirateter Arbeitnehmer mit zwei Kindern 3,35 RM erstattet. Es durfte nicht mehr erstattet werden, als Lohnsteuer überhaupt einbehalten worden war. Abweichend von der bisherigen Regelung konnten Erstattungsanträge nur noch einmal jährlich jeweils bis zum 31. 3. für das abgelaufene Jahr gestellt werden. Der Grund für die angeführten Änderungen ist darin zu sehen (180), daß das bisherige Erstattungsverfahren für die Finanzverwaltung zu einer untragbaren Belastung geführt hatte. Die Finanzämter konnten die Erstattungsanträge nicht mehr ordnungsgemäß bearbeiten. Sie wurden in der Erfüllung anderer Aufgaben behindert. Die Lohnsteuerabteilungen mußten auf Kosten der Veranlagungsabteilungen verstärkt werden. Weiter war die Überwachung des Lohnsteuerabzugsverfahrens für die Finanzverwaltung mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Der Abzug von Personal von den Veranlagungsabteilungen gefährdete die gründliche Veranlagung der Einkommen-, Körperschafts-, Vermögens- und Umsatzsteuer. Eine gründliche Veranlagung dieser Steuern war aber unbedingt erforderlich, da sie damals schon zwei Jahre nicht mehr veranlagt worden waren.

1931 ordnete der Gesetzgeber ein vollständiges Verbot der Erstattung von Lohnsteuer an (181). Wie aus der Verordnung selbst hervorgeht, sollten die durch das Erstattungsverbot eintretenden Ersparnisse zur Erleichterung der Wohlfahrtslasten der Gemeinden und Gemeindeverbände verwendet werden.

Dieses Erstattungsverbot, das 1934 aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung beibehalten wurde (182), hat man 1948 mit der Einführung des Rechts auf

(179) Erlaß des RMdF v. 30. 11. 1926 RStBl 1926 S. 343

(180) Erlaß des RMdF 26. 2. 1926, zitiert bei Strutz, Georg: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925, Bd. 2, Berlin 1929 S. 1233

(181) Zweite Notverordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 5. 6. 1931, RGBl 1931 I S. 279

(182) Begründung zum EStG 1934 a. a. O. S. 58

Veranlagung wegen berechtigten Interesses beseitigt (183). Ein berechtigtes Interesse lag vor, "wenn ein Arbeitnehmer trotz Ausschöpfung der ihm im Lohnsteuerverfahren und im LStJA-Verfahren zustehenden Möglichkeiten mit einer höheren Steuer belastet wurde, als sie sich bei einer Veranlagung ergeben hätte" (184). Später hielt man die weitgefaßten Vorschriften über die Veranlagung wegen berechtigten Interesses nicht mehr für erforderlich, weil die für den Arbeitnehmer günstigen Auswirkungen der Veranlagungsvorschriften durch das Lohnsteuerabzugsverfahren, insbesondere durch den Lohnsteuer-Jahresausgleich erzielt werden können (185).

Hinsichtlich der Veranlagung nach den derzeitigen Vorschriften ist zu bemerken, daß die allgemeine Veranlagungsgrenze für Lohnsteuerpflichtige bei einem Jahreseinkommen von 24.000 DM liegt. Abgesehen von den bereits erwähnten Veranlagungspflichten bezüglich sonstiger Einkünfte (186), mehrerer Dienstverhältnisse (187) und der Ehegattenbesteuerung (188) kann der Arbeitnehmer im wesentlichen eine Veranlagung beantragen zur Anwendung des Sondertarifs für außerordentliche Einkünfte (189), zur Vornahme des Verlustausgleichs und zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer auf die Steuerschuld.

Für die nichtveranlagungspflichtigen Arbeitnehmer wurde 1948 (190) der Lohnsteuer-Jahresausgleich geschaffen, dessen Wesen am besten aus der diesbezüglichen Verordnung hervorgeht: "Wenn die im Laufe eines Kalenderjahres (Ausgleichsjahr) einbehaltene Lohnsteuer die Lohnsteuer übersteigt, die auf den Arbeitslohn des Ausgleichsjahres nach der für das Ausgleichsjahr geltenden Jahreslohnsteuertabelle entfällt, wird der übersteigende Betrag ... ausgeglichen (Lohnsteuer-Jahresausgleich)" (191). Gründe für die Durchführung eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs liegen z. B. vor, wenn während des Ausgleichsjahres die Höhe des Arbeitslohnes geschwankt hat oder der Ar-

(183) Gesetz Nr. 64 a. a. O.

(184) Urteil des BFH, BStBl 1951 III S. 100

(185) Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 2. Wahlperiode, Bd. 29, Drucks. Nr. 481, S. 98; Begründung zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern.

(186) s. Teil II, Kap. II, Abschn. 1, § 1b

(187) s. Teil II, Kap. II, Abschn. 2, § 2b

(188) s. Teil II, Kap. II, Abschn. 2, § 2a

(189) § 46 EStG 1959 sowie § 34 EStG 1959

(190) Verordnung zur Änderung der LStDV v. 16. 10. 1948, Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets 1948 S. 125

(191) § 1 der Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich (JAV) in d. F. v. 6. 1. 1956 BGBl 1956 I S. 2

beitnehmer zeitweilig arbeitslos war oder nachträglich zusätzliche Abzüge geltend gemacht werden. Ausgleich bedeutet Aufrechnung oder Erstattung. Steuernachforderungen waren bis 1956 im Lohnsteuer-Jahresausgleich unbekannt. Seitdem darf die Finanzverwaltung Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachfordern, aber nur in bestimmten Ausnahmefällen (192), so z. B., wenn für gewisse abzugsfähige Ausgaben wie beispielsweise für Ausgaben zur Benutzung eines Kraftfahrzeugs für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte auf der Steuerkarte ein Freibetrag eingetragen ist und sich am Jahresende zeigt, daß die tatsächlichen Ausgaben den ursprünglich angenommenen Umfang nicht erreicht haben. Die Nachforderung von Lohnsteuer unterbleibt, wenn der nachzufordernde Betrag DM 20 im Jahr nicht übersteigt. Steuernachzahlungen sind regelmäßig innerhalb eines Monats nach Zustellung des Steuerbescheids an das Finanzamt zu leisten (193).

Die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs liegt teils beim Arbeitgeber, teils beim Finanzamt. Der Arbeitgeber ist nur in bestimmten Fällen, wie z. B. bei schwankendem Arbeitslohn, zuständig. Soweit die Zuständigkeit des Arbeitgebers gegeben ist, ist dieser zur Vornahme des Lohnsteuer-Jahresausgleichs verpflichtet, wenn er am 31. 12. des Ausgleichsjahres mindestens 10 Arbeitnehmer beschäftigt, andernfalls ist er dazu berechtigt (194). Die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber hat in den ersten drei Monaten des auf das Ausgleichsjahr folgenden Jahres im Wege der Aufrechnung oder der Erstattung zu erfolgen. Im ersten Fall behält der Arbeitgeber soviel an Lohnsteuer weniger ein, wie er dem Arbeitnehmer während des Ausgleichsjahres zuviel einbehalten hat. Bei der Erstattung verrechnet der Arbeitgeber die zuviel einbehaltenen Lohnsteuer mit derjenigen, die er für andere Arbeitnehmer abzuführen hat, und zahlt dem betreffenden Arbeitnehmer den verrechneten Betrag aus. Über die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs hat der Arbeitgeber Angaben in den Lohnsteuerbelegen vorzunehmen. Das Finanzamt nimmt den Ausgleich in Form der Erstattung vor. Ein Antrag ist jeweils bis zum 30. 4. zu stellen. Im Fall einer Veranlagung eines Arbeitnehmers entfällt ein Lohnsteuer-Jahresausgleich.

Für die Einführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs waren zunächst der Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie soziale Erwägungen bestimmend (195). Einkommen- und Lohnsteuerpflichtige sollten entspre-

(192) § 28a LStDV 1959

(193) § 47 Abs. 2 EStG 1959

(194) JAV v. 20. 12. 1958 BGBl 1958 I S. 972

(195) Schubert : Der Lohnsteuer-Jahresausgleich, Deutsche Steuerzeitung 1948 S. 161

chend der Jahrestabelle gleichmäßig belastet werden. Weiter sollte die Finanzverwaltung von der Veranlagung zahlreicher, oft einmalig auftretender Fälle entbunden werden, die sich aus der Beseitigung des Erstattungsverbots und aus dem Recht auf Veranlagung wegen berechtigten Interesses ergeben hätten. In diesem Zusammenhang erscheint erwähnenswert, daß der Arbeitgeber ursprünglich in größtmöglichem Maß zum Lohnsteuer-Jahresausgleich herangezogen werden sollte (196). Für das zweite Halbjahr 1948 hatte man jedoch aus technischen Gründen auf die Mitwirkung der Arbeitgeber verzichtet (197), und auch für 1949 hat man davon aus folgenden Erwägungen abgesehen (198): Einmal sollte das Finanzamt in den Fällen den Ausgleich vornehmen, in denen Freibeträge für abzugsfähige Ausgaben nachträglich geltend gemacht wurden. Weiter wollte man den Arbeitgeber mit der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs nicht belasten, um nicht zuletzt auch doppelte Arbeit zu vermeiden.

Abschnitt 3

Die Steuerbelastung

In den Tabellen 7, 8 und 9 wird die prozentuale Steuerbelastung von ausgewählten Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen der Jahre 1925, 1928, 1934, 1942, 1948, 1950, 1953 und 1958 wiedergegeben. Dabei ist davon ausgegangen, daß die Ehefrau kein Einkommen bezieht.

Bei einem Belastungsvergleich für einen so langen Zeitraum ist die Problematik von Kaufkraftveränderungen zu beachten. So ist der Lebenshaltungskostenindex mit der Basis 1938 = 100 (199) von 113 (1925) zunächst auf 123 (1929) gestiegen und 1933 auf einen Tiefstand von 94 gefallen. Seitdem ist der Index ununterbrochen gestiegen. Im Februar 1960 hat er einen Stand von 191,6 erreicht.

Ein weiterer beachtenswerter Punkt ist das Wachstum der Einkommen. Es äußert sich darin, daß im Zuge einer Vermehrung des Volkseinkommens nicht nur die Zahl der Beschäftigten zunimmt, sondern daß auch das Einkommen des einzelnen Beschäftigten wächst; damit werden die unteren Einkommensgruppen schwächer, die oberen Einkommensgruppen stärker besetzt. Als Beispiel sei die Entwicklung in den oberen Einkommensgruppen kurz dargestellt. So verdienten 1926 nur 0,2 v. H. aller steuerbelasteten Lohnsteuerpflichtigen ein Einkommen (Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit minus

(196) ebd.

(197) Erlaß v. 3. 1. 1949, Steuer- und Zollblatt 1949 S. 33

(198) Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 1. Wahlperiode, Drucksache Nr. 430, S. 9

(199) Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland, 1960, S. 485 f.

abzugsfähige Ausgaben) von über 8.000 RM jährlich (200) 1936 gab es 0,5 v.H. Lohnsteuerpflichtige mit einem Bruttolohn von jährlich 7.200 RM und mehr (201). Dieser Prozentsatz hat sich 1955 auf 8,7 v.H. und 1957 auf 13,7 v.H. erhöht (202).

Tabelle 7 : Die Lohnsteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1925, 1928 u. 1934 ^{a)} in Deutschland

Lohnsteuerbelastung in v. H. des Arbeitslohnes									b)
Arbeitslohn	Ledig			Kinderlos verh.			Verh. u. 2 Kinder		
in RM/Jahr 1925	1928	1934	1925	1928	1934	1925	1928	1934	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.200	2,0	-	1,8	1,0	-	-	-	-	-
2.400	6,0	3,7	9,2	5,4	3,4	4,4	4,2	2,2	2,1
4.800	8,0	6,7	14,6	7,2	6,0	7,9	5,6	4,5	4,3
7.200	8,6	7,8	16,9	7,8	7,0	10,6	6,1	5,3	6,6
9.600	9,2	8,4	18,5	8,2	7,5	11,6	6,3	5,7	8,1
12.000	9,8	8,7	19,5	8,7	7,8	12,2	6,4	6,0	9,4
18.000	11,7	9,1	20,0	10,0	8,2	13,1	7,2	6,3	11,3
24.000	14,4	9,3	21,7	12,0	8,4	13,5	8,0	6,5	12,1

(Anmerkungen : a) für 1925 die Tarifvorschriften des EStG 1925; für 1928 die vom Reichsfinanzministerium herausgegebenen Tabellen, abgedruckt in Pißel-Koppe : Der neue Lohnabzug, 3. Aufl. Berlin-Wien 1928; für 1934 die dem EStG beigelegte Lohnsteuertabelle

b) als Arbeitslohn gelten die Bruttoeinnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit. Dieser Betrag wurde zur Steuerberechnung um die jeweils gesetzlich festgesetzten Pauschalen für die abzugsfähigen Ausgaben gekürzt.)

(200) Statistik des Deutschen Reichs, Bd. 359 S. 13 f.

(201) ebd., Bd. 530, S. 11 f.

(202) Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 230, S. 49 f.

Tabelle 8 : Die Lohnsteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1942 und 1948^{a)} in Deutschland

Arbeitslohn in RM bzw. DM/J.	Lohnsteuerbelastung in v. H. des Arbeitslohnes ^{b)}					
	Ledig		Kinderlos verh.		Verh. u. 2 Kinder	
	1942	1948	1942	1948	1942	1948
1	2	3	4	5	6	7
1.200	2,1	-	1,3	-	-	-
2.400	8,9	6,4	6,7	3,2	1,9	1,0
4.800	22,2	15,1	17,2	11,9	6,9	5,4
7.200	28,6	24,3	22,4	20,8	10,0	14,5
9.600	32,6	28,1	25,1	25,1	12,9	19,1
12.000	34,1	33,2	27,0	30,1	15,3	25,1
18.000	36,7	41,3	28,8	39,4	18,3	35,4
24.000	38,1	47,3	29,9	45,7	19,5	42,4

(Anmerkungen : a) für 1942 die im RStBl 1942 S. 513 abgedruckte Lohnsteuertabelle, in der auch der Kriegszuschlag berücksichtigt ist; für 1948 die der Verordnung zur Änderung der LStDV v. 16.10.1948, WiGBI 1948 S. 125 beige-fügte Lohnsteuertabelle

b) siehe Anmerkung b) zu Tabelle 7)

Tabelle 9 : Die Lohnsteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1950, 1955 u. 1958^{a)} in Deutschland

Arbeitslohn in DM/Jahr	Lohnsteuerbelastung in v. H. des Arbeitslohnes ^{b)}								
	Ledig			Kinderlos verh.			Verh. u. 2 Kinder		
	1950	1955	1958	1950	1955	1958	1950	1955	1958
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.200	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2.400	4,4	2,2	-	2,3	-	-	0,2	-	-
4.800	11,8	8,7	8,0	8,9	5,5	1,0	4,7	1,2	-
7.600	18,5	13,1	12,4	15,7	10,0	7,8	10,1	6,6	1,2
9.600	22,8	15,4	14,3	20,3	13,1	10,5	15,4	9,6	5,1
12.000	27,1	17,6	17,1	24,8	15,6	12,4	20,0	12,4	8,8
18.000	33,1	21,6	21,6	31,5	20,4	15,3	28,5	17,6	12,2
24.000	36,7	24,6	24,7	35,5	23,4	18,5	32,8	21,3	15,4

(Anmerkungen : a) für 1950 die Verordnung betr. Jahrestabellen für die Einkommensteuer und Lohnsteuer v. 15. 5. 1950, BGBl I S. 147 für 1955 die Bekanntmachung betr. neue Lohnsteuertabellen gültig vom 1. 1. 1955 an v. 17. 12. 1954, BStBl 1954 I S. 624; für 1958 die Verordnung über die Jahreslohnsteuertabelle v. 21. 11. 1958 BGBl 1958 I S. 773

b) siehe Anmerkung b) zu Tabelle 7)

Die Sondersteuern

Die Löhne und Gehälter wurden in Deutschland außer der Lohnsteuer im Rahmen des Einkommensteuergesetzes zeitweilig noch einer Reihe von Sondersteuern unterworfen, die nachstehend in der Reihenfolge ihres Auftretens dargestellt werden. Es handelte sich um folgende Steuern: Die Bürgersteuer, die Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes, die Krisenlohnsteuer, die Arbeitslosenhilfe, die Ehestandshilfe, die Wehrsteuer und das Notopfer Berlin.

Die Bürgersteuer

1930 (203) wurde den Gemeinden die Erhebung einer Bürgersteuer zugestanden, weil ihre Finanznot immer größer geworden war und eine weitere Erhöhung der Realsteuerhebesätze nicht mehr tragbar erschien (204). Die Bürgersteuer wurde während ihres zwölfjährigen Bestehens - 1942 wurde sie abgeschafft (205) - öfter geändert. Während sie anfangs mehr die Form einer Kopfsteuer hatte, wurde sie später in eine "rohe (zusätzliche) Einkommensteuer umgewandelt" (206). Im folgenden wird die erste Regelung aus dem Jahr 1930 wiedergegeben.

Bürgersteuerpflichtig waren alle im Gemeindebezirk wohnenden über 20 Jahre alten Personen. Bürgersteuerfrei waren Personen, die Krisenunterstützung oder laufend öffentliche Fürsorge empfangen. Maßgebend für die Höhe der Steuer war u. a. das Einkommen im Sinne des EStG. Das war bei den Lohnsteuerpflichtigen der Arbeitslohn vermindert um die Werbungskosten und Sonderausgaben, aber ohne Berücksichtigung von Familienermäßigungen. Als Bemessungsgrundlage für die Bürgersteuer des Rechnungsjahres 1930/31 wurde nicht das laufende Einkommen, sondern dasjenige des Jahres 1929 zugrunde gelegt. Auf den reichsrechtlich festgelegten Grundtarif konnten die Länder, später die Gemeinden einen Zuschlag festsetzen. Der auf ein Jahr abgestellte Grundtarif betrug bei einem Jahreseinkommen bis zu 8.000 RM mindestens 6 RM, über 8.000 RM

- (203) Verordnung des Reichspräsidenten zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. 7. 1930, RGBI 1930 I S. 311; Durchführungbestimmungen über die Gemeindebiersteuer, Gemeindegetränksteuer und Bürgersteuer v. 4. 9. 1930 RGBI 1930 I S. 450; Erlaß des RdF v. 13. 10. 1930 RStBl 1930 S. 639
- (204) Walter Kühne, Kurt Kottenburg: Die Bürgersteuer 1933, Berlin 1933 S. 1 f.
- (205) Zweite Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs v. 24. 4. 1942 RGBI 1942 I S. 252
- (206) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 275

bis zu 25.000 RM mindestens 12 RM usw. Die Bürgersteuer ermäßigte sich erstens für einkommensteuerfreie Personen auf die Hälfte des Satzes für Einkommen bis zu 8.000 RM und zweitens für die Ehefrau auf die Hälfte des für den Mann geltenden Satzes. Bei nicht getrennt lebenden Ehegatten wurden sämtliche Einkünfte zusammengerechnet. Fällig war die Bürgersteuer je zur Hälfte am 10. 1. und am 10. 3. eines Rechnungsjahres.

Bei Arbeitnehmern wurde die auf den Arbeitslohn entfallende Steuer im Abzugsverfahren erhoben, die auf die sonstigen Einkünfte entfallende Bürgersteuer forderte das Finanzamt mit Hilfe eines besonderen Steuerbescheides an. Im Abzugsverfahren wirkten die Gemeinde- und Finanzbehörde und der Arbeitgeber mit. Die Gemeindebehörde vermerkte die einzubehaltende Bürgersteuer auf der Lohnsteuerkarte. Diese war so ausgestaltet, daß der Arbeitgeber bei Fälligkeit der Bürgersteuer zwei Abschnitte abzutrennen hatte. Den einen erhielt zusammen mit dem angeführten Bürgersteuerbetrag die für den Arbeitnehmer zuständige Gemeindekasse, der andere diente dem Arbeitnehmer als Quittung. Die in bar oder durch Überweisung abzuführende Bürgersteuer hatte der Arbeitgeber zusammen mit der Lohnsteuer im Lohnkonto zu vermerken. Falls der Arbeitnehmer die Bürgersteuer wegen Arbeitslosigkeit im Abzugsverfahren nicht einbehalten bekam, mußte er sie selbst bei der Gemeindekasse einzahlen. Hatte das Finanzamt dem Arbeitnehmer für das Jahr 1930 Lohnsteuerbeträge erstattet oder hatte der Arbeitslohn bei der auf den 10. 3. 1931 folgenden Lohnzahlung die lohnsteuerfreie Grenze nicht überschritten, brauchte der Lohnsteuerpflichtige nur die Hälfte der angeforderten Bürgersteuer zu bezahlen.

Die Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes

Der 1930 (207) eingeführten Reichshilfe unterlagen Beamte und Angestellte des öffentlichen Dienstes sowie der öffentlichen Unternehmungen, an deren Eigenkapital die öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit mehr als 50 v. H. beteiligt waren. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß außer diesem Personenkreis auch Mitglieder von Aufsichtsräten von Kapital- und Personengesellschaften des privaten und öffentlichen Rechts abgabepflichtig waren. Bei den Beamten und Angestellten erstreckte sich die Abgabepflicht auf den Arbeitslohn im Sinn des EStG. Der Arbeitslohn wurde für jedes zur Haushaltung des Abgabepflichtigen zählende minderjährige Kind um 240 RM jährlich gekürzt. Von der Reichshilfe befreit waren einmal Personen, deren Arbeitslohn nach Absetzung der Kinderermäßigungen den Betrag von 2.000 RM

(207) Verordnung des Reichspräsidenten zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. 7. 1930 a. a. O.

jährlich bzw. 166,66 RM monatlich nicht überstieg und weiter Angestellte, die arbeitslosenversicherungspflichtig waren. Die Reichshilfe betrug 2,5 v. H. Sie wurde im Abzugsverfahren erhoben. Der Arbeitgeber hatte die Abgabe im Überweisungsverfahren an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen, er mußte sie ferner in den Lohnsteuerbelegen gesondert ausweisen.

Für die Einführung der Reichshilfe waren im wesentlichen zwei Gesichtspunkte bestimmend (208) : Zunächst wurde gesagt, daß in Zeiten einer weitesten Volkskreise entwurzelnden Arbeitslosigkeit der Besitz einer festen Arbeitsstelle eine Abgabe eines gewissen Teils vom Arbeitsertrag rechtfertige. Weiter wurde geltend gemacht, daß das ganze Volk eine Gemeinschaft sei, und daß in Zeiten der Not eines Volksteils ein anderer Volksteil, den die Not nicht in gleicher Weise ergriffen habe, helfend eingreifen müsse.

Die Krisenlohnsteuer

1931 kam zu den beiden oben erwähnten Sondersteuern die Krisensteuer hinzu. Sie sollte der Schaffung von Arbeitsmöglichkeiten und der Verstärkung der im Reichshaushalt für die Krisenfürsorge vorgesehenen Mittel dienen, wie in der Notverordnung (209) selbst und auch in einer amtlichen Mitteilung der Reichsregierung (210) zum Ausdruck gebracht worden ist. Diese Steuer wurde als Krisenlohnsteuer von allen Lohnsteuerpflichtigen und als Krisensteuer der Veranlagten von allen Einkommensteuerpflichtigen erhoben. Von der Krisenlohnsteuer waren befreit erstens diejenigen Lohn- und Gehaltsempfänger, bei denen mit Rücksicht auf die lohnsteuerfreien Beträge keine Lohnsteuer erhoben wurde und zweitens solche Personen, deren Gehalt nach der Gehaltskürzungsverordnung (211) gekürzt worden war. Es handelte sich hierbei um Beamte und sonstige Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes (212). Bemessungsgrundlage für die Krisenlohnsteuer war der Bruttoarbeitslohn (Löhne und Gehälter usw.) ohne Berücksichtigung von Werbungskosten und Familienermäßigungen. Der Steuersatz betrug für monatliche Bruttoeinnahmen

(208) Koppe, Fritz : Das Notopfer, Deutsche Steuerzeitung 1930 S. 266

(209) Zweite Notverordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 5. 6. 1931, RGBl 1931 I S. 279 sowie die Durchführungsbestimmungen über die Krisensteuer der Lohn- und Gehaltsempfänger v. 17. 6. 1931 RStBl 1931 S. 436

(210) Pißel-Koppe : Die Krisensteuer, Berlin-Wien 1931 S. 11

(211) 2. Teil, Kapitel I § 1 der Zweiten Notverordnung a. a. O.

(212) Pißel-Koppe : Die Krisensteuer a. a. O. S. 43

		bis einschließlich	300 RM	1 v. H.
über	300 RM	"	400 RM	1,5 "
"	400 "	"	500 RM	2,0 "
"	500 "	"	600 RM	2,5 "
"	600 "	"	700 RM	3,0 "
"	700 "	"	1.000 RM	3,5 "
	1.000 "	"	1.500 RM	4,0 "
	1.500 "	"	3.000 RM	4,5 "
	3.000			5,0 "

Von den einmaligen Einnahmen wie Gratifikationen usw. waren bis 1.000 RM 1,5 v. H., über 1.000 RM bis 3.000 RM 3,5 v. H. und über 3.000 RM 5 v. H. einzubehalten. Bei Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse wurde zur Berechnung der Krisenlohnsteuer jedes für sich betrachtet.

Der Arbeitgeber hatte die Krisenlohnsteuer zusammen mit der Lohnsteuer an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. In den Lohnsteuerbelegen war die Krisenlohnsteuer gesondert aufzuführen. Zur leichteren Ermittlung der Krisenlohnsteuer hatte das Reichsfinanzministerium Steuertabellen für monatliche, 14-tägliche, wöchentliche, tägliche und 2-stündliche Entlohnungen herausgegeben (213).

Die zur Einkommensteuer veranlagten Arbeitnehmer unterlagen mit ihren nicht aus Arbeitslohn bestehenden Einkünften der mit einem niedrigeren Tarif ausgestatteten (214) Krisensteuer der Veranlagten. Zu dieser Steuer wurde ein Arbeitnehmer neben der Krisenlohnsteuer auch dann noch herangezogen, wenn er Arbeitslohn von mehr als 16.000 RM jährlich bezogen hatte. Bemessungsgrundlage für die Krisensteuer der Veranlagten war eine Einkommensgröße, die sich nach Abzug von Werbungskosten, Sonderausgaben, Schuldzinsen, Renten und dauernden Lasten usw. ergab. Familienermäßigungen wurden auch hier nicht gewährt. Eine Verrechnung von Krisenlohnsteuer und Krisensteuer war ausgeschlossen.

Die Arbeitslosenhilfe

Die Krisenlohnsteuer wurde Mitte 1932 durch die Arbeitslosenhilfe (215) er-

(213) s. die bei Pißel-Koppe: Die Krisensteuer a. a. O. S. 100 ff. abgedruckten amtlichen Tabellen

(214) ebd. S. 14 ff.

(215) Verordnung des Reichspräsidenten über Maßnahmen zur Erhaltung der Arbeitslosenhilfe und Sozialversicherung sowie zur Erleichterung der Wohlfahrtskosten der Gemeinden v. 14. 6. 1932, RGBI 1932 I S. 273 und dazu die Durchführungsverordnungen im RGBI 1932 I S. 307 ff. u. 312 ff.; ferner Koppe. Die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe, in Deutsche Steuerzeitung, 1932 S. 266

setzt Diese Abgabe wurde 'zum Ausgleich der Aufwendungen für die Arbeitslosenhilfe . . . zugunsten der Reichsanstalt für Arbeitsvermittlung und Arbeitslosenversicherung . . . erhoben' (216) und 1934 mit der Einkommensteuer verschmolzen (217). Abgabepflichtig waren alle Lohn- und Gehaltsempfänger. Nicht erhoben wurde die Abgabe vom Arbeitsentgelt der Lehrlinge sowie bei vorübergehender oder nur geringfügiger (z. B. Arbeitsentgelt bis zu 45 RM monatlich) Beschäftigung. Bemessungsgrundlage war der Bruttoarbeitslohn im Sinne des EStG. Familienermäßigungen waren nicht vorgesehen. Der Tarif war gestaffelt von 1,5 v. H. für Einnahmen bis 125 RM monatlich bis 6,5 v. H. für Arbeitslohn über 3.000 RM monatlich. Die prozentuale Belastung betrug bei monatlichen Bruttoeinnahmen von

100 RM	= 1,5 v. H.
200 RM	= 2,5 v. H.
300 RM	= 2,5 v. H.
400 RM	= 3,3 v. H.
500 RM	= 3,8 v. H.
600 RM	= 4,1 v. H.
700 RM	= 4,3 v. H.
800 RM bis 3.000 RM	= 5,7 v. H.
über 3.000 RM	= 6,5 v. H.

Arbeitnehmer der öffentlichen Hand, bei denen die bereits erwähnte Gehaltskürzung erfolgt war, zahlten ungeachtet der Höhe ihrer Einnahmen einen festen Satz von 1,5 v. H. Einmalige Einnahmen wurden zusammen mit den laufenden versteuert. Erhoben wurde die Arbeitslosenhilfe durch den Arbeitgeber im Abzugsverfahren. Sie war an zwei Kassen abzuführen, und zwar für die sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer an die öffentlichen Krankenkassen, für die übrigen Arbeitnehmer an das Finanzamt der Betriebsstätte. Die Abführung erfolgte im Überweisungsverfahren. Eine Erstattung vorschriftsmäßig einbehaltener Beträge war ausgeschlossen.

Die Ehestandshilfe

Als letzte Sondersteuer der dreißiger Jahre ist die Ehestandshilfe anzuführen (218), die ebenfalls 1934 in der Einkommensteuer aufging (219). Das Aufkommen aus

(216) vgl. Verordnung des Reichspräsidenten v. 14. 6. 1932 a. a. O.

(217) Zum neuen Einkommensteuertarif, RStBl 1934 S. 1321

(218) Gesetz zur Minderung der Arbeitslosigkeit v. 1. 6. 1933, RGBI 1933 I S. 323 und dazu die Durchführungsbestimmungen v. 10. 6. 1933 RStBl 1933 S. 567, ferner Koppe: Die Steuervorschriften im neuen Arbeitsbeschaffungsprogramm, DStZ 1933, S. 223

(219) Zum neuen Einkommensteuertarif a. a. O.

dieser Abgabe war für die Gewährung unverzinslicher Ehestandsdarlehn vorgesehen (220). Die Ehestandshilfe wurde erhoben von allen einkommensteuerpflichtigen ledigen Personen bis zu einem Alter von 55 Jahren. Nicht erhoben wurde sie von Personen mit einem monatlichen Arbeitslohn (Gehalt) bis zu 75 RM. Mit dieser Regelung sollte die Erhebung von Kleinbeträgen vermieden werden (221). Bei Lohn- und Gehaltsempfängern war der Arbeitslohn im Sinn des EStG ohne Berücksichtigung irgendwelcher Abzüge die Bemessungsgrundlage. Der Tarif war gestaffelt von 2 v. H. für Einnahmen von 75 RM monatlich bis 5 v. H. für Einnahmen von 500 RM und mehr monatlich. Einmalige Einnahmen wurden zusammen mit den laufenden versteuert. Die Erhebung erfolgte im Abzugsverfahren. Hinsichtlich des nicht aus Arbeitslohn bestehenden Einkommens wurde der Arbeitnehmer vom Finanzamt zur Ehestandshilfe veranlagt. Für dieses sonstige Einkommen war Bemessungsgrundlage eine Einkommensgröße nach Abzug von Werbungskosten, Schuldzinsen, Renten und dauernden Lasten usw. ohne Berücksichtigung von Sonderausgaben und des persönlichen Freibetrags.

Die Wehrsteuer

Von 1937 - 1941 wurde in Deutschland die Wehrsteuer erhoben (222), deren Einführung weniger auf finanzpolitischen als vielmehr auf wehrpädagogischen Erwägungen beruht haben dürfte (223). Es wurde im wesentlichen argumentiert, daß diejenigen Männer, die zum aktiven Wehrdienst nicht herangezogen werden, ihre Berufsausbildung nicht zu unterbrechen oder, falls sie diese abgeschlossen haben, ihre berufliche Stellung nicht aufzugeben brauchen. Dieser Umstand wurde als ein Vorteil gegenüber den zur Erfüllung der aktiven Wehrdienstpflicht Einberufenen angesehen, der durch die Auferlegung einer Sondersteuer, der Wehrsteuer, einigermaßen ausgeglichen werden sollte.

Wehrsteuerpflichtig war jeder männliche deutsche Staatsbürger, der nach dem 31. 12. 1913 geboren war, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte und nicht zur Erfüllung der zweijährigen aktiven Dienstpflicht einberufen wurde. Die Wehrsteuerpflicht endete nach Erreichen des 45. Lebens-

(220) Generalangriff gegen die Arbeitslosigkeit, RSBl 1933 S. 485

(221) Hefner : Gesetze, Verordnungen und Erlasse in Steuer und Wirtschaft, 1933, Teil I S. 766/78 ff.

(222) Gesetz über eine Steuer der Personen, die nicht zur Erfüllung der zweijährigen aktiven Dienstpflicht einberufen werden (Wehrsteuer) v. 20. 7. 1937 RGBl 1937 I S. 821, ferner Oeftering, Heinz : Die Wehrsteuer, in Bücherei des Steuerrechts, Bd. 8, Berlin/Wien 1938

(223) Oeftering : Die Wehrsteuer a. a. O. S. 14

jahres. Steuerbefreit waren insbesondere Personen, die bei Ausübung der Arbeitsdienstpflicht oder des zweijährigen aktiven Wehrdienstes für den Wehrdienstuntauglich geworden waren. Die Wehrsteuerpflicht ruhte bei der Ableistung von Wehrübungen, die länger als 14 Tage dauerten, für die Gesamtdauer der Übung. Nicht erhoben wurde die Wehrsteuer, wenn das (Netto)Einkommen nicht mehr als 224 RM jährlich bzw. der (Brutto)Arbeitslohn nicht mehr als 624 RM jährlich (224 RM zuzüglich eines Pauschbetrags von 400 RM für abzugsfähige Ausgaben) betragen hatte.

Bemessungsgrundlage war die Einkommen(Lohn)steuer bzw. das Einkommen (Arbeitslohn) im Sinn der einkommen- u. lohnsteuerlichen Vorschriften. Die Wehrsteuer betrug in den ersten zwei Jahren nach Beginn der Wehrsteuerpflicht 50 v. H., in den folgenden Jahren 6 v. H. der Einkommen- bzw. Lohnsteuer, mindestens aber (Wehrmindeststeuer)

1. soweit sie durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben wurde, in den ersten zwei Jahren nach Beginn der Wehrsteuerpflicht 4 v. H., in den folgenden Jahren 5 v. T. des Arbeitslohnes;
2. soweit sie veranlagt wurde, in den ersten zwei Jahren nach Beginn der Wehrsteuerpflicht 5 v. H., in den folgenden Jahren 6 v. T. des Einkommens.

Wehrsteuerpflichtige, denen nach dem EStG Kinderermäßigungen für mindestens zwei Kinder zustanden, hatten stets (also auch in den ersten zwei Jahren nach Beginn der Steuerpflicht) 6 v. H. der Einkommen- bzw. Lohnsteuer, mindestens 5 v. T. des Arbeitslohnes bzw. 6 v. T. des Einkommens zu zahlen. Die Verschiedenheit der Wehrmindeststeuersätze erklärt sich daraus, daß einmal der Bruttoarbeitslohn, zum anderen das Nettoeinkommen die Grundlage bildete (224).

In den ersten zwei Jahren der Wehrsteuerpflicht hatte man die Wehrsteuer absichtlich hoch festgesetzt, damit sie in der Zeit, in welcher der Jahrgang des Wehrsteuerpflichtigen eingezogen worden war, besonders fühlbar ist (225).

Die Wehrmindeststeuer wurde nach Oeftering (226) deswegen erhoben, weil in den ersten zwei Jahren der Steuerpflicht die Wehrsteuerpflichtigen noch verhältnismäßig jung und ihre Einnahmen im allgemeinen niedrig sind. Die dementsprechend niedrige Einkommensteuer hätte zu einer geringen Wehrsteuer geführt. Damit wäre aber nicht der Zweck des Gesetzes erreicht worden, wo-

(224) ¹ Oeftering : Die Wehrsteuer a. a. O. S. 45

(225) ebd. S. 18

(226) ebd. S. 19

nach ein Ausgleich der dem aktiv Dienstpflichtigen entstehenden wirtschaftlichen Nachteile erfolgen sollte.

Erhoben wurde die Wehrsteuer beim Arbeitslohn im Abzugsverfahren, im übrigen durch Veranlagung. Die Erhebung knüpfte auf das engste an die der Einkommen- und Lohnsteuer an, daher soll nur auf Besonderheiten hingewiesen werden. Die Gemeindebehörde mußte auf der Lohnsteuerkarte die Tatsache, den Beginn, das Ende der Steuerpflicht und die anzuwendenden Steuersätze vermerken. Der Arbeitgeber hatte die Wehrsteuer zusammen mit der Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Da eine Steuertabelle dem Gesetz nicht beigelegt war, mußte er die Wehrsteuer einmal nach der Lohnsteuer, zum anderen nach dem Arbeitslohn errechnen. Der höhere Betrag war abzuführen. Bei der Errechnung der Wehrmindeststeuer waren die in der Steuerkarte eingetragenen zusätzlichen Freibeträge vom Arbeitslohn abzuziehen. Weiter waren die lohnsteuerlichen Hinzurechnungsbeträge in den Fällen der Nichtvorlage der Steuerkarte sowie bei Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse unberücksichtigt zu lassen. Bei Nichtvorlage der Steuerkarte galt ein nach dem 31. 12. 1913 geborener Arbeitnehmer stets als wehrsteuerpflichtig mit 50 v. H. der Lohnsteuer, mindestens aber mit 4 v. H. des Arbeitslohnes. Der Arbeitgeber hatte in den Lohnsteuerbelegen die Wehrsteuer gesondert aufzuzeichnen.

Arbeitnehmer, deren Einkommen ganz oder teilweise aus Arbeitslohn bestand, wurden veranlagt, wenn das Einkommen 8.000 RM überstieg oder die sonstigen Einkünfte mehr als 100 RM betrugen. Die Veranlagungsgrenze für die sonstigen Einkünfte hatte man absichtlich niedriger als bei der allgemeinen Einkommensteuer abgesetzt, weil von der Wehrsteuer schon ganz niedrige Einkommen erfaßt werden sollten (227).

Eine Erstattung der im Abzugsverfahren einbehaltenen Wehrsteuerbeträge war grundsätzlich ausgeschlossen. Sie war nur dann möglich, wenn die Wehrsteuerpflicht ruhte; hierbei hatte der Arbeitgeber die Wehrsteuer zunächst abzuführen. Der während der Ableistung von Wehrübungen abgeführte Wehrsteuerbetrag war durch das Finanzamt zu erstatten.

Da die Zahl der Wehrsteuerpflichtigen infolge der Kriegsverhältnisse stark zurückgegangen und demgemäß das Aufkommen aus der Wehrsteuer geringer geworden war und ferner der Erhebungsaufwand relativ zugenommen hatte, wurde die Erhebung der Wehrsteuer von 1941 ab eingestellt (228).

(227) Oeftering : Die Wehrsteuer a. a. O. S. 80

(228) Erste Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs v. 1. 7. 1941 RGBI 1941 I S. 362 sowie Schmitt-Digenhardt, Kurzwelly, Die Erste Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs, in Deutsche Steuerzeitung und wirtschaftlicher Beobachter, 1941, S. 352

Von 1948 - 1956 (229) unterlagen in Westdeutschland die natürlichen Personen neben der Einkommen- bzw. Lohnsteuer dem Notopfer Berlin (NOB). Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß das NOB auch von juristischen Personen und als Abgabe auf Postsendungen erhoben wurde. Bemessungsgrundlage war bei den Arbeitnehmern der monatliche Arbeitslohn im Sinn des Lohnsteuerrechts, bei den übrigen Pflichtigen das Jahreseinkommen. Der Arbeitslohn wurde um die lohnsteuerlich abzugsfähigen Ausgaben gekürzt, und zwar um eine Pauschale für Werbungskosten und Sonderausgaben von 52 DM monatlich zuzüglich etwaiger auf der Lohnsteuerkarte eingetragener diesbezüglicher Freibeträge. Lag der Arbeitslohn unterhalb dieser Beträge, unterblieb die Einbehaltung des NOB. Familienermäßigungen wurden nicht gewährt. Eine Vorstellung von der Belastung vermittelt die Tabelle 10.

Tabelle 10 : Die Prozentuale Belastung durch das Notopfer Berlin nach den Vorschriften von 1948

Monatl. Arbeitslohn in DM	Belastung in v. H.
100	0,60
200	0,60
400	0,60
600	0,66
800	0,75
1.000	0,80
1.500	0,87
2.000	0,91

Die Einbehaltung und Abführung des NOB erfolgte nach lohnsteuerlichen Grundsätzen. In den Lohnsteuerbelegen war das NOB gesondert auszuweisen.

(229) Es folgt zunächst eine Darstellung nach dem Gesetz v. 8. 11. 1948, WiGBI 1948 S. 118, nach dem Zweiten Änderungsgesetz v. 11. 4. 1949, WiGBI 1949 S. 56 und nach der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 8. 11. 1948 WiGBI 1948 S. 121. Das Gesetz v. 8. 11. 1948 hatte die Erhebung des NOB auf die Monate November 1948 - Januar 1949 beschränkt, das Gesetz v. 11. 4. 1949 verlängerte die Erhebung und führte außerdem die Veranlagung mit Vorauszahlungen ein. Aufgrund des Gesetzes v. 8. 11. 1948 hatten die Bezieher von nicht aus Arbeitslohn bestehenden Einkünften das NOB selbst zu berechnen und dieses monatlich an das Finanzamt abzuführen. Die Erhebung des NOB ist immer wieder verlängert worden. Am 1. 10. 1956 wurde es schließlich durch Gesetz v. 5. 10. 1956, BGBl 1956 I S. 785 für die natürlichen Personen abgeschafft.

Da die NOB-Freigrenze (Höhe der abzugsfähigen Ausgaben, mindestens die Pauschale) unterhalb der Lohnsteuerfreigrenze lag, konnte ein Arbeitnehmer zwar von der Lohnsteuer, nicht aber von dem NOB befreit sein. Bei Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse wurde das NOB jeweils gesondert erhoben und dabei stets die Pauschale für abzugsfähige Ausgaben berücksichtigt. Einmalige Einnahmen wurden zusammen mit den laufenden versteuert. Sobald das Einkommen (230) außer Arbeitslohn sonstige Einkünfte enthielt, wurde der Arbeitnehmer unabhängig von der Höhe dieser Einkünfte veranlagt (231). Für die Zusammenveranlagung von Ehegatten galten die einkommensteuerlichen Grundsätze (232). War bei der Veranlagung die Abgabeschuld höher als die Summe der Vorauszahlungen und der Abzugsbeträge, mußte der Unterschiedsbetrag innerhalb eines Monats nachentrichtet werden. War dagegen zuviel gezahlt worden, erfolgte Gutschrift bzw. Erstattung. Für unveranlagte Arbeitnehmer war eine Erstattung überzahlter NOB-Beträge nicht vorgesehen.

Das NOB wurde zur finanziellen Unterstützung des seinerzeit blockierten West-Berlin eingeführt (233). Die Mittel für diese Unterstützung mußten schnell, billig und ohne große steuertechnische Komplikation erhoben werden (234). Im Hinblick darauf wurde der ursprüngliche Gedanke nicht verwirklicht, die Mittel durch einen 5%igen Zuschlag auf die Einkommen-, Lohn- und Körperschaftsteuer aufzubringen; man fürchtete, daß damit zu große verwaltungsmäßige Schwierigkeiten verbunden gewesen wären und die erforderlichen Summen nicht hätten aufgebracht werden können (235).

Von 1949 an wurden Arbeitnehmer, bei denen Lohnsteuer nicht einbehalten wurde, vom NOB befreit (236). Die bisher fehlenden Familienermäßigungen beim NOB hatten zu Härten bei den Abgabepflichtigen geführt (237). Außerdem hatte die Erhebung des NOB bei Arbeitnehmern mit einem unterhalb der

(230) gemäß Ziff. 4 des 2. Änderungsgesetzes v. 11. 4. 1949 a. a. O. war Einkommen dasjenige im Sinn des EStG

(231) ebd. Ziff. 5; ferner siehe die Begründung zum Entwurf des 2. Änderungsgesetzes, Drucksache Nr. 1014 v. 2. 3. 1949, Wirtschaftsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebietes

(232) Durchführungsverordnung v. 8. 11. 1948 a. a. O.

(233) Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin", Drucksache Nr. 645 v. 25. 10. 1948, Wirtschaftsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebiets, S. 902

(234) s. den Wörtlichen Bericht des Wirtschaftsrats des Vereinigten Wirtschaftsgebiets über die 23. Vollversammlung am 19. 10. 1948, S. 1064 ff.

(235) Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" a. a. O. S. 902

(236) 3. Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 10. 8. 1949 WiGBI 1949 S. 249

(237) Begründung zum Entwurf des 3. Änderungsgesetzes, Drucks. Nr. 1478 v. 16. 7. 1949, Wirtschaftsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebiets

Lohnsteuerfreigrenzen liegenden Arbeitslohn für die Arbeitgeber eine große Belastung mit sich gebracht. Zur Entlastung der Finanzverwaltung (238) wurde weiter für Arbeitnehmer mit sonstigen Einkünften die Veranlagungsgrenze des Einkommensteuergesetzes eingeführt. Seit 1951 war beim NOB ähnlich der lohnsteuerlichen Regelung vom zweiten Dienstverhältnis ab ein Hinzurechnungsbetrag bei der Steuerberechnung zu berücksichtigen (239). 1952 wurde der Tarif nach dem Familienstand gestaffelt (240) Über die sich aus diesem Tarif ergebende Belastung gibt Tabelle 11 Auskunft.

Tabelle 11 : Die Prozentuale Belastung durch das Notopfer Berlin nach den Vorschriften von 1952^{a)}

Monatl. Arbeitslohn in DM	Belastung in v. H. des Arbeitslohnes		
	Ledig	Kinderlos Verh.	Verh. u. 2 Kinder
1	2	3	4
100	-	-	-
200	0,8	0,6	0,4
400	1,0	0,8	0,5
600	1,3	1,1	0,7
800	1,4	1,5	1,0
1.000	2,1	1,8	1,2
2.000	2,9	2,5	1,9

(Anmerkung . a) Berechnung erfolgte nach der Tabelle im BAnz Nr. 58 v. 22.3.1952, Beilage)

1954 wurde zur Ermittlung der Abgabeschuld eine Jahrestabelle geschaffen, von der Sondertabellen für kürzere Lohnzahlungszeiträume abgeleitet waren (241) und Anfang 1956 wurde nach den gleichen Grundsätzen wie im Lohnsteuerrecht ein Notopfer-Jahresausgleich eingeführt (242).

Die Beschaffung der erforderlichen Mittel in Form einer Sondersteuer wurde immer wieder kritisiert. Die Bundesregierung hielt aber die Beibehaltung

(238) ebd.

(239) Verordnung zur Änderung der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 30. 7. 1951 BGBl I S. 476

(240) Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 10. 3. 1952 BGBl 1952 I S. 129

(241) Gesetz v. 16. 12. 1954 BGBl 1954 I S. 422

(242) § 11 der Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich und den Notopfer-Jahresausgleich i. d. F. v. 6. 1. 1956, BGBl 1956 I S. 2

einer Sondersteuer für zweckmäßig, "um auf diese Weise der Allgemeinheit und dem Steuerzahler die politische Bedeutung der Belastung und zugleich ihren vorübergehenden Charakter sichtbar zu machen" (243). Schließlich führten Erwägungen einer steuerlichen Vereinfachung zur Beseitigung des NOB. So heißt es in der amtlichen Begründung (244), daß der "Wegfall der Abgabe "Notopfer Berlin" eine wesentliche steuerliche Vereinfachung (be- deutet), die nicht nur von den Finanzämtern, sondern in ganz besonderem Maß auch von den Arbeitgebern und deren Lohnbüros begrüßt werden wird."

(243) Verhandlungen des Deutschen Bundestages, 2. Wahlperiode 1953, Bd. 29, Drucksache Nr. 482, S.21

(244) ebd., Bd. 44, Drucksache Nr. 2638, S.4

Kapitel III

Statistik der deutschen Lohnsteuer

Abschnitt 1

Die Lohnsteuer

Es werden zunächst statistische Angaben über die im Rahmen des Einkommensteuergesetzes erhobene Lohnsteuer gebracht, Angaben über die Sondersteuern folgen in Abschnitt 2 dieses Kapitels. Es ist noch hervorzuheben, daß die statistischen Angaben in diesem Kapitel für die Vorkriegszeit das Deutsche Reich, für die Nachkriegszeit die Bundesrepublik Deutschland betreffen.

Tabelle 12 : Die Anzahl der Lohnsteuerpflichtigen ^{a)} in Deutschland

Jahr	LSt. -Pfl. ^{b)}	Steuerbelastete ^{c)}		Steuerbefreite		Unbesteuerte	
	insges.	in v. H.		in v. H.		i. v. H.	
	in Mill.	in Mill.	v. Sp. 2	in Mill.	v. Sp. 2	in Mill.	v. Sp. 2
1	2	3	4	5	6	7	8
1926	23,25	12,50	53,7	0,36	1,6	10,39	44,7
1928	23,89	13,50	56,5	0,42	1,7	9,98	41,8
1932	21,87	7,79	35,7	0,66	3,0	13,42	61,3
1934	22,73	9,17	40,6	1,27	5,5	12,29	53,9
1936	23,44	13,39	56,7	1,32	5,7	8,81	37,6
1950	12,1	9,1	75,2	1,3	10,7	1,7	14,1
1955 d)	16,3						
1957	17,5						

(Anmerkungen :

- Verwendet wurden die Veröffentlichungen des Statistischen Reichsamts : Statistik des Deutschen Reichs, Bde. 359, 378, 492 u. 530; des Statistischen Bundesamts: Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Bde. 107 u. 230
- Zahlen enthalten für die Jahre 1926 - 1950 nur die nichtveranlagten, für die Jahre 1955 u. 1957 auch die veranlagten statistisch erfaßten Lohnsteuerpflichtigen
- Als Steuerbelastete gelten Lohnsteuerpflichtige, bei denen ein Steuerabzug vorgenommen ist u. eine evtl. Steuererstattung nur teilweise erfolgte. Zu den Steuerbefreiten rechnen Lohnsteuerpflichtige, deren Bruttolohn zwar die jeweilige Freigrenze für Ledige überschritten hat, bei denen aber wegen Familienermäßigungen oder sonstiger Freibeträge Lohnsteuer nicht einbehalten bzw. einbehaltene Beträge voll erstattet wurden. Als Unbesteuerte werden Lohnsteuerpflichtige bezeichnet, deren Arbeitslohn bei keiner Lohnzahlung die Freigrenze überschritten hatte und bei denen daher ein Steuerabzug überhaupt unterblieb.

- d) Für 1955 weist die Statistik 11,2 Mill. Steuerbelastete und 1,8 Mill. Nichtsteuerbelastete mit einem Bruttolohn von jährlich 1.837 DM und mehr aus. Unterhalb dieser Grenze lagen 3,3 Mill. Lohnsteuerpflichtige (Bd. 230 S. 18 ff.). 1957 ist eine Aufteilung der Lohnsteuerpflichtigen in die in Tabelle 12 angegebenen Gruppen unterblieben.)

Tabelle 13 : Die Anzahl der Veranlagten Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen ^{a)} in Deutschland

Jahr	Veranl. Eink. - u. Lohnsteuerpfl.	Veranlagte Lohn- steuerpflichtige	Veranlagte und nichtveran- lagte Lohnsteuerpflichtige ^{b)}		
	insges. in	in Mill.	in v. H.		Sp. 3
	Mill.		Sp. 2	in Mill.	in v. H. Sp. 5
1	2	3	4	5	6
1926	3,76	0,17	4,5	23,42	0,7
1928	3,22	0,25	7,8	24,14	1,0
1932	1,8	0,12	6,6	21,99	0,5
1934	2,13	0,47 ^{c)}	22,2	23,20	2,0
1936	2,80	0,65	23,5	24,10	2,7
1950	2,84	0,40	14,0	12,50	3,2

(Anmerkungen :

- a) Zusammenstellung stützt sich auf Veröffentlichungen des Statistischen Reichsamts : Statistik des Deutschen Reichs, Bde. 375, 391, 482, 499 u. 534; des Statistischen Bundesamts : Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 125
- b) Zahlen für die nichtveranlagten Lohnsteuerpflichtigen sind Tabelle 12 entnommen
- c) Die Zunahme der veranlagten Lohnsteuerpflichtigen ist dadurch bedingt, daß nach den Vorschriften des EStG 1934 Lohnsteuerpflichtige schon bei einem Arbeitslohn von mehr als 8.400 RM gegen bis dahin 9.450 RM regelmäßig veranlagt wurden (Bd. 499, S. 10 der Statistik der Deutschen Reichs) Außerdem war die Einkommensgrenze für die Veranlagung sonstiger Einkünfte von 500 RM auf 300 RM herabgesetzt worden (vgl. Teil II, Kap. II, Abschn. 1, § 1 b)

Tabelle 14 : Das Bruttoeinkommen aus nichtselbständiger Arbeit und das Volkseinkommen^{a)} in Deutschland

Jahr	Bruttoeinkommen aus nichtselbständiger Arbeit in Mrd. RM/DM	Volkseinkommen in Mrd. RM/DM	Sp. 2 in v. H. v. Sp. 3
1	2	3	4
1926	21,0	35,6	59,0
1928	25,9	42,9	60,3
1932	15,6	25,3	61,8
1934	17,5	29,9	58,7
1936	21,1	37,9	55,6
1950	44,1	74,5	59,1
1955	81,9	137,5	59,6
1957	100,5	165,8	60,6
1959	116,6	188,6	61,8

(Anmerkungen : a) Statistisches Jahrbuch der Bundesrepublik Deutschland, 1960, S. 542)

Tabelle 15 : Das Lohnsteueraufkommen^{a)} in Deutschland

Jahr	Einkommen- u. Lohnsteuer ^{b)} in Mrd. RM/DM	Lohnsteuer ^{c)} in Mrd. RM/DM	in v. H. v. Sp. 2
1	2	3	4
1926	2,22	1,10	49,6
1928	3,09	1,43	46,3
1932	1,57	0,78	49,7
1934	1,59	0,80	50,0
1936	3,08	1,50	48,7
1938	5,00	1,96	39,2
1950	3,68	1,70	46,2
1951	5,18	2,79	53,8
1952	7,69	3,66	47,6
1953	8,76	3,76	42,7
1954	8,72	3,87	44,4
1955	9,09	4,40	48,4
1956	10,54	5,40	51,2
1957	11,64	5,28	45,3
1958	11,91	5,93	49,8
1959	14,01	5,85	41,7

(Anmerkungen zu Tabelle 15 :

- a) Zusammenstellung erfolgte nach den Statistischen Jahrbüchern für das Deutsche Reich u. für die Bundesrepublik Deutschland für die in der Tabelle 15 angeführten Jahre
- b) Spalte enthält außer der Lohnsteuer die Kapitalertrag-, Aufsichtsrat- u. veranlagte Einkommensteuer
- c) Erstattungen sind unberücksichtigt)

Statistische Angaben zum Lohnsteuer-Jahresausgleich (245)

1950 wurde ein Lohnsteuer-Jahresausgleich für 3.673.000 bzw. 35,3 v. H. aller Steuerbelasteten und Steuerbefreiten durchgeführt. Es wurden 106,3 Mill. DM Lohnsteuer erstattet. Für 1955 hatten von 13 Mill. Lohnsteuerpflichtigen mit einem Bruttoeinkommen von 1.837 DM und mehr 6,9 Mill. (53,0 v. H.) Lohnsteuerpflichtige den Lohnsteuer-Jahresausgleich ausgenutzt. Dabei wurden 336,7 Mill. DM bzw. durchschnittlich 49 DM je Fall verrechnet bzw. erstattet.

Ein Teil der Lohnsteuerpflichtigen nahm den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht in Anspruch, sei es aus Unkenntnis der Bestimmungen, sei es in der Meinung, es lohne sich nicht. So haben z.B. 1950 von 905.000 erfaßten Steuerbelasteten mit einem Jahresarbeitslohn unter 1.500 DM, die alle Lohnsteuer erstattet bekommen hätten, nur 37.000 bzw. 4,2 v. H. den Lohnsteuer-Jahresausgleich vornehmen lassen. 1955 hätten 575.000 Steuerbelastete mit einem Bruttolohn unter 1.837 DM einen Lohnsteuer-Jahresausgleich mit Erfolg beantragen können.

In besonders großem Abstand nehmen die nicht ganzjährig beschäftigten Lohnsteuerpflichtigen den Ausgleich wahr, da die unständige Beschäftigung ein Hauptgrund für die Lohnsteuererstattung ist. Über drei Viertel dieses Personenkreises erhielt die Lohnsteuer erstattet. Hierbei lag der je Fall erstattete Betrag mit 96 DM wesentlich höher als bei den Steuerpflichtigen insgesamt.

(245) Zum folgenden s. Statistik der Bundesrepublik Deutschland, Bde. 107 S. 47 ff. u. 230 S. 40 ff.

Abschnitt 2

Die Sondersteuern

Die Bürgersteuer

Tabelle 16 : Das Aufkommen aus der Bürgersteuer in den Rechnungsjahren 1930/31 - 1942/43^{a)}

Jahr	Bürgersteuer in Mill. RM
1930/31	66,9
1931/32	216,4
1932/33	213,2
1933/34	349,5
1934/35	387,0
1935/36	411,6
1936/37	465,0
1937/38	513,1
1938/39	523,0
1939/40	555,0
1940/41	586,0
1941/42	600,0
1942/43	757,0

(Anmerkungen a) Die Angaben sind entnommen für die Jahre 1930/31 - 1937/38 der Statistik des Deutschen Reichs, Bd. 528 Teil C S. 44/45, für die übrigen Jahre dem Statistischen Handbuch von Deutschland a. a. O. S. 543)

Die Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes.

Das Aufkommen aus der Reichshilfe wurde ursprünglich auf 135 Mill. RM geschätzt (246), es erbrachte knapp 81,5 Mill. RM (247).

Die Krisenlohnsteuer

Das Aufkommen aus der Krisenlohnsteuer belief sich 1931/32 auf 126,35 Mill. RM und 1932/33 auf 54,44 Mill. RM. Die Krisensteuer der Veranlagten erbrachte für die gleichen Jahre 94,91 Mill. RM und 87,21 Mill. RM (248).

(246) Koppe, Fritz : Das Notopfer a. a. O. S. 267

(247) Statistik des Deutschen Reichs, Bd. 528 II Teil C S. 40 f.

(248) ebd.

Die Arbeitslosenhilfe

Die Arbeitslosenhilfe hat folgende Summen erbracht :

1932/33 = 328,96 Mill. RM, 1933/34 = 526,68 Mill. RM, 1934/35 = 262,81 Mill. RM (249).

Die Ehestandshilfe

Die Ehestandshilfe ergab 1933/34 = 107,68 Mill. RM, 1934/35 = 155,70 Mill. RM (250).

Die Wehrsteuer

Die Einnahmen aus der Wehrsteuer betrugen

1937/38 = 6,8 Mill. RM
 1938/39 = 16,6 " "
 1939/40 = 9,5 " "
 1940/41 = 6,4 " "
 1941/42 = 2,0 " " (251)

Das Notopfer Berlin

Tabelle 17 : Das Aufkommen aus dem Notopfer Berlin ^{a)}

Jahr	Arbeitnehmer	Veranlagte	Summe der Sp. 2 u. 3	Sp. 2 in v.H. v. Sp. 4.
		in Mill. DM		
1	2	3	4	5
1949	182,9	63,2	246,1	73,9
1950	192,2	74,2	266,4	72,2
1951	295,0	124,5	419,5	70,1
1952	365,4	203,7	569,1	64,3
1953	410,5	322,2	732,7	56,0
1954	452,0	358,5	810,5	55,8
1955	578,9	366,3	954,2	60,0

(Anmerkungen : a) nach Statistisches Jahrbuch der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 1953 - 1956)

(249) ebd.

(250) ebd.

(251) Statistisches Handbuch von Deutschland a. a. O. S. 556

T E I L I I I

Die Lohnsteuer in Großbritannien

Die Erhebung der Lohnsteuer vor Einführung des P. A. Y. E. -Systems

Vor dem zweiten Weltkrieg (1) wurde in Großbritannien die Einkommensteuer vom Arbeitslohn lediglich bei den in der öffentlichen Verwaltung und in Gesellschaften (companies or societies) beschäftigten Arbeitnehmern im Abzugsverfahren - "stoppage at the source" - erhoben, wobei persönliche Faktoren im wesentlichen erst in einer nachträglichen Veranlagung berücksichtigt wurden. Dabei waren dem Lohnsteuerpflichtigen der Abzug von Schuldzinsen und die Vornahme eines Verlustausgleichs allerdings versagt. Die Masse der Arbeiter und Angestellten zahlte die Steuer aufgrund einer auf Vorjahresbasis erfolgten Veranlagung in halbjährlichen Abständen direkt an das Finanzamt. Die "manual wage earners" konnten die Entrichtung der Steuer über einen Zeitraum von 13 Wochen verteilen in der Weise, daß sie wöchentlich Einkommensteuermarken kauften und diese in eine vom Finanzamt ausgegebene Steuerkarte klebten (2). Nach allem galt das Prinzip der Besteuerung nach der Vergangenheit (3).

Erst die Finance (Nr.2) Act, 1940, dehnte die Anwendung des Abzugsverfahrens auf sämtliche Arbeitnehmer aus (4) und gestaltete es im wesentlichen folgendermaßen (5): Zunächst veranlagte das Finanzamt den Arbeitnehmer. Es stützte sich dabei auf die Steuererklärung des Arbeitnehmers und auf die halbjährlichen Mitteilungen des Arbeitgebers über die ausbezahlten Arbeitslöhne. In der Steuererklärung waren das Gesamteinkommen sowie Ansprüche auf Freibeträge, abzugsfähige Ausgaben usw. nachzuweisen. Nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden war, teilte das Finanzamt dem Arbeitgeber den Steuerbetrag mit, der während der folgenden 6 Monate vom Arbeitslohn abzuführen war. Die Abführung unterblieb, wenn der um die Steuer gekürzte Arbeitslohn (Nettolohn) bestimmte Grenzen (£ 2 2s für den Ledigen, £ 3 2s für den Verheirateten) unterschritt. Die Ausdehnung des Abzugsverfahrens erfolgte wohl deswegen, weil "the rates of tax had been very sharply increased since the beginning of the war and a scheme to ensure that the tax was paid by regular instalments over an extended period was plainly desirable" (6)

-
- (1) Zum folgenden vgl. Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 186
 - (2) Second Report a. a. O. S. 3 Ziff. 7
 - (3) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 188
 - (4) Finanzbericht a. a. O. S. 9
 - (5) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 188 ff. sowie Second Report a. a. O. S. 3
 - (6) Second Report a. a. O. S. 3 Ziff. 7

Das Abzugsverfahren von 1940 war mit vielen Mängeln behaftet und daher zahlreichen Angriffen ausgesetzt (7). So konnte bei schwankendem Arbeitslohn - namentlich bei Saisonarbeitern - der in einer Woche vorgenommene Steuerabzug in einem groben Mißverhältnis zum Nettolohn stehen. Unterblieb der Steuerabzug etwa wegen Arbeitslosigkeit oder Unterschreitens der oben angegebenen Grenzen, war der Restbetrag später mit den dann fälligen Steuerraten nachzuerheben. Ein Arbeitsplatzwechsel bedeutete für den Lohnempfänger zunächst einen "tax holiday", bis er auf seinem neuen Arbeitsplatz von der Finanzverwaltung aufgespürt worden war. Dort mußte er sich dann einen erhöhten Steuerabzug gefallen lassen, um den Steuerrückstand aufzuholen. In den vorstehenden Fällen bestand die Möglichkeit, daß dem Arbeitnehmer nach dem Steuerabzug ein äußerst geringer Nettolohn verblieb und ihm dadurch wirtschaftliche Schwierigkeiten entstehen konnten. Für den Staat hatte der Arbeitsplatzwechsel u.U. Steuerausfälle zur Folge, da das Aufspüren des Arbeitnehmers auf dem neuen Arbeitsplatz nicht einfach war. Viel Arbeit brachte das Verfahren der Finanzverwaltung. Es mußten Steuererklärungen von Millionen von Arbeitnehmern bearbeitet werden, obwohl ein großer Teil von ihnen infolge der Freibeträge steuerfrei war. Der Aufwand für den Arbeitgeber war dagegen relativ gering, da er sich um die Berechnung der Steuer nicht zu kümmern brauchte, sondern lediglich als "collector of taxes" fungierte.

Angesichts dieser Schwierigkeiten entstand die Idee, das Abzugsverfahren auf der Basis der Gegenwartslöhne (current earnings basis) neu zu gestalten (8). Damit war ein Verfahren gemeint, in welchem der Arbeitnehmer wöchentlich 1/52 des ihm zustehenden jährlichen Freibetrags von seinem Arbeitslohn abgezogen bekommen hätte. Von dem übersteigenden Lohnbetrag sollte der Arbeitgeber die Steuer nach einer Tabelle berechnen, in der 1/52 der "reduced rate relief" eingearbeitet gewesen wäre. Das Charakteristikum dieses Verfahrens lag darin, daß jede Woche getrennt behandelt werden sollte: Der in einer bestimmten Woche nicht voll ausgenutzte Teil des Freibetrags hätte nicht auf die folgende Woche übertragen werden dürfen. Schwankender Arbeitslohn, Arbeitslosigkeit usw. hätten dann zu "overdeductions" geführt, die am Jahresende eine enorme Verwaltungsarbeit im Zusammenhang mit "repayments" und "adjustments" in Aussicht gestellt hätten.

Obgleich aus diesen und noch anderen Gründen in einem "White Paper" das Projekt der "current earnings basis" zunächst abgelehnt worden war, ließ das Drängen nach dessen Verwirklichung bzw. nach einer Reform des be-

(7) ebd. S. 3 Ziff. 8 sowie Neumark: Theorie und Praxis a. a. O. S. 188

(8) vgl. zum folgenden: Second Report a. a. O. S. 4 Ziff. 9 ff.

stehenden Abzugsverfahrens nicht nach. Die Reformer wurden in ihren Bemühungen ermutigt durch Diskussionen und Versuche mit der "victory Tax" in den USA (9), wo man zur Lösung ähnlicher Probleme 1943 das "pay as you go"-System eingeführt hatte. Hinzu kam ein im Zusammenhang mit dem Kriegsende stehendes Problem, auf das der Schatzkanzler 1943 aufmerksam machte (10): Er meinte, daß sich nach Kriegsende die anomal hohe Arbeitszeit und damit auch das Lohneinkommen verringern würden. Aus diesem verringerten Einkommen müßten dann bei dem bestehenden Abzugsverfahren Millionen von Arbeitnehmern eine Steuerschuld tilgen, die auf einem höheren Einkommen des vorangegangenen Kriegsjahres basiert. Dadurch könnten die Betroffenen in größte Schwierigkeiten geraten. Schließlich ist zu bemerken, daß seit dem Beginn des letzten Krieges in Großbritannien die Zahl der Steuerpflichtigen beträchtlich gestiegen ist. So wurde z.B. die persönliche Einkommensteuerpflicht auf niedrigere Einkommensgruppen dadurch ausgedehnt, daß im Zeitraum 1940 - 1946 die Freibeträge für den Ledigen von £ 100 auf £ 80 und für den Verheirateten von £ 170 auf £ 140 gesenkt wurden (11). Das Ansteigen der Zahl der Einkommensteuerpflichtigen ist ferner daraus ersichtlich, daß 1938/39 nur 4 Mill., dagegen 1953/54 15,5 Mill. von der Einkommensteuer erfaßt wurden (12). Nach allem mußte ein einfaches und billiges Erhebungsverfahren gefunden werden, "to bring very large numbers of weekly wage earners within the scope of the tax" (13). So kam es zum P. A. Y. E. -System, das seit dem 6. 4. 1944 in Großbritannien in Kraft ist (14).

Abschließend sei noch eine Kriegsmaßnahme erwähnt, die Einkommen- und Lohnsteuerpflichtige in gleicher Weise betraf und als ein Zwangssparen angesehen werden kann (15). Von den in den Jahren 1941/42 - 1945/46 erhobenen Einkommensteuern wurde den Steuerpflichtigen ein Teil gutgeschrieben (post-war credit). Die Höhe der gutgeschriebenen Steuerbeträge entsprach der zusätzlichen Steuer, die sich aus der für die Dauer des Krieges angeordneten Reduktion gewisser Freibeträge (personal allowance für single and married, earned income and age allowances, exemption limit for small in-

-
- (9) zur "Victory Tax" siehe die Ausführungen bei Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 350
- (10) Second Report a. a. O. S. 4 Ziff. 11
- (11) Taylor, E. Miles: The Principles of Income Tax and Profits Tax, 13. Aufl., London 1949 S. 37
- (12) Second Report a. a. O. S. 9 Ziff. 28
- (13) Weise, Herbert: Das britische Einkommensteuerrecht in wirtschaftlicher Sicht, Kieler Studien Nr. 27, Kiel 1954, S. 95 Anm. 1
- (14) Finanzbericht a. a. O. S. 9
- (15) E. Miles Taylor/ The Principles of Income Tax and Profits Tax, 14. Aufl., London, 1950, S. 255

comes) ergab. Der Gesamtbetrag dieses post-war credits, mit dessen Rückzahlung an die Steuerpflichtigen nach dem Krieg begonnen wurde, beläuft sich auf £ 765 Mill. (16). Davon waren bis zum 31.3.1961 £ 397 Mill. zurückgezahlt und £ 25 Mill. gegen Steuerrückstände des Jahres 1945/46 und früherer Jahre aufgerechnet, so daß noch ein Betrag von £ 343 Mill. verbleibt.

(16) Her Majesty's Stationary Office One Hundred and Fourth Report of the Commissioners of Her Majesty's Inland Revenue for the year ended 31st March 1961, Cmnd 1598, London, S. 83

Kapitel II

Das P. A. Y. E. -System

Abschnitt 1

Die Grundzüge des P. A. Y. E. -Systems

Um zunächst einen Überblick über das P. A. Y. E. -System (17) zu bieten, sollen seine Grundzüge dargestellt werden. Während in der "Income Tax Act" unter Schedule E die Besteuerung des Arbeitslohnes grundsätzlich geregelt ist, enthalten die "Income Tax (Employments) Regulations" die Vorschriften für die Durchführung des Abzugsverfahrens. Das Wesen des britischen Lohnsteuerabzugsverfahrens kommt wohl treffend in folgender Feststellung der "Royal Commission on the Taxation of Profits and Income" zum Ausdruck (18): "The distinguishing feature of P. A. Y. E. was and is its cumulative nature". Im Zuge der Lohnsteuerberechnung nach Steuertabellen unter Berücksichtigung der Kennziffer (code number) hat der Arbeitgeber bei jeder Lohnzahlung auf der Steuerkarte laufende Fortschreibungen in der Weise vorzunehmen, daß kumulative Reihen entstehen aus dem Bruttoeinkommen, dem steuerfreien Einkommen (das sind die wöchentlich oder monatlich fortgeschriebenen Abzüge), dem steuerpflichtigen Nettoeinkommen (das ist die Differenz zwischen dem kumulativen Bruttoeinkommen und dem kumulativen steuerfreien Einkommen) und der darauf entfallenden Steuerschuld. Die Differenz der kumulativen Steuerbeträge zwischen den Wochen bzw. Monaten zeigt dem Arbeitgeber, ob Lohnsteuer abzuführen oder zu erstatten ist. Damit impliziert dieses System einen Lohnsteuerausgleich, der bei jeder Änderung der steuerlich bedeutsamen Verhältnisse des Arbeitnehmers in Erscheinung tritt. "In this way the total tax deducted up to any given date is kept in line with the total pay to date" (19).

Das P. A. Y. E. -System erfaßt in persönlicher Hinsicht sämtliche Arbeitnehmer. Nach der ursprünglichen Absicht des Schatzkanzlers sollte dieses Abzugsverfahren nur bei den wöchentlich bezahlten Arbeitnehmern angewendet werden, da gerade bei diesem Personenkreis die Mängel des Abzugsverfahrens von 1940 am stärksten aufgetreten waren (20). Dagegen wurde im Parlament die Forderung nach Einbeziehung aller Arbeitnehmer in das

(17) P. A. Y. E. = Pay As You Earn = zahle, wie die verdienst

(18) Second Report a. a. O. S. 5 Ziff. 12

(19) ebd. S. 5 Ziff. 12

(20) ebd. S. 5 Ziff. 13

P. A. Y. E. -System erhoben und auch durchgesetzt. Eine Ausnahme wurde aus verwaltungsmäßigen Gründen für die Angehörigen der Armee zugelassen, die aber 1947/48 beseitigt wurde.

Einkommensmäßig unterliegen sämtliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ungeachtet ihrer Höhe dem P. A. Y. E. -System. Dieses erstreckt sich nur auf die income tax, nicht auch auf die surtax. Daher wird in den folgenden Ausführungen die surtax außer Acht gelassen. Nebenbei gesagt ist die erst bei einem Einkommen von mehr als £ 2.000 einsetzende surtax für Arbeitnehmer fast bedeutungslos. Im Finanzjahr 1956/57 haben nur knapp 1 v. H. aller Arbeitnehmer Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit von mehr als £ 2.000 bezogen (21).

Das P. A. Y. E. -System ist seit seiner Einführung im Prinzip unverändert geblieben. Auf einigen Gebieten, wie z. B. dem der Veranlagung, sind Änderungen erfolgt. Soweit sie aus dem vorliegenden Material ersichtlich sind, werden sie in der anschließenden detaillierten Darstellung des P. A. Y. E. -Systems erwähnt.

Abschnitt 2

Einzelheiten des P. A. Y. E. -Systems

Unterabschnitt 1

Die Steuerbemessungsgrundlage

§ 1

Das Einkommen

Der Arbeitslohn (emoluments of employment) umfaßt Löhne, Gehälter, Trinkgelder, Überstundenzuschläge, Urlaubszahlungen, Pensionen, vom Arbeitgeber übernommene Steuerbeträge usw. (22) Naturalbezüge wie Logis,

(21) Her Majesty's Stationary Office : One Hundred and First Report of the Commissioners of Her Majesty's Inland Revenue for the year ended 31st March 1958, London, S. 68, Tabelle 56

(22) Die Darstellung des P. A. Y. E. -Systems stützt sich hauptsächlich auf folgende Quellen : Income Tax Act, 1952; The Employer's Guide a. a. O. ; Second Report a. a. O. ; Beatti, C. N. : The Elements of Income Tax Law, 4. Aufl. London 1960; Taylor, E. Miles : The Principles of Income Tax and Profits Tax, 13. Aufl. , London 1949; Wilson. H. A. R. J. :

Dienstbekleidung und dgl. sind nur insoweit steuerpflichtig, als dafür eine Vergütung gezahlt wird. Es sind beim Steuerabzug die Bruttoeinnahmen zugrunde zu legen, also vor Abzug der national insurance contributions, superannuation contributions oder trade unions subscriptions. Entschädigungen für Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer in der Ausübung seines Dienstes tatsächlich entstanden sind, werden nicht als Arbeitslohn angesehen. Diese Aufwandsentschädigungen sind jedoch grundsätzlich steuerpflichtig, wenn sie an Direktoren und sonstige leitende Angestellte mit einem Jahresgehalt von mehr als £ 2.000 gezahlt werden. Diesen Personen steht es allerdings frei, die tatsächlich entstandenen dienstlichen Aufwendungen nachzuweisen und sie als Werbungskosten geltend zu machen. Mit dieser 1948 eingeführten Regelung soll verhindert werden, daß die genannten Personen Gehaltsteile als Aufwandsentschädigung deklarieren, um diese der surtax zu entziehen (23).

Sonstige nicht aus Arbeitslohn bestehende Einkünfte des Arbeitnehmers werden grundsätzlich in voller Höhe von der Einkommensteuer erfaßt. Auf die Erhebung der Steuer von diesen Einkünften wird weiter unten im Unterabschnitt 2 bei den Sonderfragen eingegangen.

Spicer & Pegler's Income Tax and Profits Tax, 21. Aufl., London 1954; ferner wurden Musterformulare, Durchführungsverordnungen usw. benutzt, die das Public Relations Office, Inland Revenue, dem Verfasser zur Verfügung gestellt hatte; Bühler, Ottmar, Neumark, Fritz, Lademann, Fritz : Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Bd. 2, Frankfurt/M 1952; Finanzbericht a. a. O.; Lingemann, Anneliese : Angelsächsisches Einkommensteuerrecht, in : Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft der Industrie- und Handelskammern des Vereinigten Wirtschaftsgebiets, Frankfurt/M 1949; Neumark : Theorie und Praxis a. a. O.; Weise, Herbert : Das britische Einkommensteuerrecht in wirtschaftlicher Sicht, Kieler Studien Nr. 27, Kiel 1954; Derselbe : Probleme der britischen Einkommensteuerreform, Weltwirtschaftliches Archiv, Bd. 73 Heft 2 S. 273; Derselbe : Die Steuern im Vereinigten Königreich, Kieler Studien Nr. 41, 1957

- (23) Bühler, Neumark, Lademann : Internationaler Steuerbelastungsvergleich a. a. O. S. 99

Die Abzüge

a

Die abzugsfähigen Ausgaben

Als Werbungskosten gelten solche Ausgaben, die "wholly, exclusively and necessarily . . . in the performance of the duties" anfallen (24). Dazu gehören die Kosten einer Dienstreise, soweit sie der Arbeitgeber nicht ersetzt; Beiträge an Berufsverbände, wenn die Zugehörigkeit zu einem solchen eine Notwendigkeit für das Dienstverhältnis darstellt; die Kosten für Werkzeuge, Arbeitskleidung und dgl. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte werden nicht als Werbungskosten angesehen, weil "the duties do not commence until the employer reaches the place of employment" (25). Lediglich die durch Kriegsereignisse bedingten zusätzlichen Fahrtkosten konnten bis zu £ 10 jährlich abgezogen werden. Abzugsfähig sind ferner Lebensversicherungsprämien und Beiträge zu den Sozial- und Unfallversicherungen, nicht aber private Schuldzinsen und Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen. Abschreibungsbeträge für Kraftfahrzeuge, die für dienstliche Zwecke unerlässlich sind, können als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Die abzugsfähigen Ausgaben werden grundsätzlich in der tatsächlich entstehenden Höhe berücksichtigt. Der Ansatz von Pauschalen ist nur insoweit möglich, als solche zwischen den Gewerkschaften und dem Board of Inland Revenue für einzelne Berufszweige vereinbart worden sind (26).

Ein Recht auf Ausgleich von Verlusten aus anderen Einkünften steht dem Arbeitnehmer zu, dieser Verlustausgleich wird in der Veranlagung berücksichtigt (27).

(24) Wilson : Spicer and Pegler's Income Tax and Profits Tax a. a. O. S. 95

(25) ebd. S. 95

(26) Finanzbericht a. a. O. S. 22 und Wilson : Spicer & Pegler's Income Tax and Profits Tax a. a. O. S. 97 f.

(27) Weise : Das britische Einkommensteuerrecht in wirtschaftlicher Sicht a. a. O. S. 29 sowie Ziff. 6 der "Notes in regard to the statement of income of the year ended 5 April, 1955, required by sections B, C, D & E of the form No. 12 ", die als Anleitung zum Ausfüllen des Steuererklärungsformulars Nr. 12 beigelegt sind.

Die Familienermäßigungen

Von den Familienermäßigungen (28) sind zunächst die personal allowance für den Ledigen mit £ 140 und für den Verheirateten mit £ 240 anzuführen. Die Kinderermäßigungen, die den Ehegatten nur einmal und nicht wie in Deutschland zeitweilig doppelt gewährt werden, betragen für jedes Kind über 16 Jahre = £ 150, für jedes Kind über 11 Jahre = £ 125 und für jedes Kind bis zu 11 Jahren = £ 100. Weiter gibt es noch die housekeeper allowance mit £ 60 sowie Freibeträge für vom Steuerpflichtigen abhängige Verwandte (dependent relativ allowance) mit £ 60 (allowance for widowed mother or incapacitated relative) und mit £ 40 (allowance for daughter on whose services reliance is made owing to own incapacity). Diese beiden Freibeträge werden in vollem Umfang gewährt, wenn das Gesamteinkommen des Verwandten £ 135 nicht übersteigt. Wird diese Grenze überschritten, erfolgt eine Reduktion der allowance im Umfang des überschreitenden Einkommensbetrags. Die vorstehenden Familienermäßigungen werden sämtlichen Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen in gleicher Höhe gewährt. Auf eine weitere Vergünstigung, die old age allowance, soll erst nach Erläuterung der earned income allowance eingegangen werden.

c

Sonstige Ermäßigungen

Hier ist die earned income allowance hervorzuheben, die eine Differenziation darstellt und 1907 eingeführt wurde (29). Hierzu bemerkt die Royal Commission on the Taxation of Profits and Income: "It is not based on the idea that income is not fully taxable because it is earned; it is based on the idea that, if a given amount is to be raised by taxation, the burden of that sum is more fairly distributed if a £ of income is treated as not being the taxable equivalent of a £ of investment income" (30). Die earned income allowance bedeutet, daß das Arbeitseinkommen bis zur Höhe von £ 4.005 um 2/9, bis zur Höhe von weiteren £ 5.940 um 1/9, höchstens um £ 1.150 gekürzt

(28) Angaben über die Ermäßigungen betreffen das Jahr 1958/59 und sind entnommen: Her Majesty's Stationary Office: One Hundred and First Report of the Commissioners of Her Majesty's Inland Revenue for the year ended 31st March 1958, Cmnd. 628, London, S. 30 f.

(29) Second Report a. a. O. S. 66 Ziff. 210

(30) ebd. S. 67 Ziff. 212

werden darf. Zum Arbeitseinkommen rechnen nicht nur Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit, sondern - grob gesagt - auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus einem Einzelunternehmen.

Unter bestimmten Voraussetzungen darf die earned income allowance auch von solchen kleinen Einkommen abgezogen werden, die teilweise oder völlig aus Kapitaleinkommen bestehen. Dann wird von old age allowance bzw. von small income relief gesprochen.

Bei der old age allowance darf der Steuerpflichtige einen Abzug von $\frac{2}{9}$ seines Einkommens vornehmen, wenn er oder seine Frau 65 Jahre oder älter sind und das Gesamteinkommen beider Eheleute £ 800 nicht übersteigt. Wie Wilson zu der seit 1925 (31) bestehenden old age allowance sagt : "It would be an injustice to regard as unearned the income produced by small invested "savings" of old people" (32). Die old age allowance wird als Ersatz für und nicht zusätzlich zur earned income allowance gewährt (33).

Die seit 1952/53 (34) bestehende small income relief stellt einen Abzug von $\frac{2}{9}$ des Einkommens dar, wenn dieses £ 300 nicht übersteigt. Vom übersteigenden Teil sind bis zu einem Einkommen von £ 400 $\frac{9}{20}$ abzugsfähig.

Schließlich ist noch auf die reduced rate relief hinzuweisen. Sie bedeutet, daß bestimmte Teile des steuerpflichtigen Einkommens zu ermäßigten Steuersätzen besteuert werden, ehe die standard rate zur Anwendung gelangt. So werden die ersten £ 60 mit 2 s 3 d (11,25 v.H.), die zweiten £ 150 mit 4 s 9 d (23,75 v.H.), die weiteren £ 150 mit 6 s 9 d (33,75 v.H.) besteuert, das übrige Einkommen unterliegt der standard rate mit 8 s 6 d (42,5 v.H.).

Die Vergünstigungen, die das Arbeitseinkommen der mitverdienenden Ehefrau erfährt, werden im Unterabschnitt 2 bei der Ehegattenbesteuerung erörtert.

Die Art der Verrechnung der Abzüge wird im Unterabschnitt 2, § 1 a u. b erläutert.

(31) Weise : Das britische Einkommensteuerrecht in wirtschaftlicher Sicht a. a. O. S. 48

(32) Wilson : Spicer and Pegler's Income Tax and Profits Tax a. a. O. S. 197

(33) ebd. S. 16

(34) Weise : Das britische Einkommensteuerrecht in wirtschaftlicher Sicht a. a. O. S. 48

Die Erhebung der Lohnsteuer

§ 1

Die Technik des P. A. Y. E. -Systems

a

Die Vorbereitungen der Finanzverwaltung

An der Durchführung des Abzugsverfahrens sind außer dem Arbeitnehmer die Finanzverwaltung, der Arbeitgeber und ggfs. das Arbeitsamt beteiligt. Zunächst soll über die vorbereitende Tätigkeit der Finanzverwaltung berichtet werden. Die Aufgaben der übrigen Beteiligten werden aus der weiteren Darstellung des P. A. Y. E. -Systems ersichtlich werden.

Der Finanzverwaltung, insbesondere dem "inspector of taxes" (35) obliegt die Festsetzung der Kennziffer (code number). In ihr kommt die Höhe der dem Arbeitnehmer zustehenden Abzüge zum Ausdruck. Die Kennziffern laufen von 0 - 170. Für bestimmte Fälle (mehrere Dienstverhältnisse, sonstige Einkünfte usw.) gibt es Kennziffern besonderer Art, die im § 2 unter den Sonderfragen erläutert werden. Je höher eine Kennziffer ist, desto größer ist der Umfang der gewährten Abzüge.

Ehe der inspector die Kennziffer festsetzt, sendet er zur Ermittlung der steuerrelevanten Verhältnisse dem Arbeitnehmer in den Monaten April bis Juni vor Beginn des Steuerjahres (36), für das die Kennziffer gelten soll, ein Steuererklärungsformular (return of income and claim for allowances) zu (37). Darin hat der Arbeitnehmer sein Einkommen für das dem 5. 4. vorangegangene Steuerjahr zu deklarieren (einschließlich der Einkünfte seiner Frau, ausschließlich derjenigen seiner Kinder) und gleichzeitig die Abzüge

-
- (35) Der "inspector of taxes" - nachstehend als inspector bezeichnet - ermittelt die steuerrelevanten Verhältnisse und die Steuerschuld des Arbeitnehmers, während der "collector of taxes" - im folgenden collector genannt - die Steuerzahlungen entgegen nimmt und verrechnet.
- (36) In Großbritannien läuft das Steuerjahr vom 6. 4. - 5. 4.
- (37) Arbeitnehmer, die Einkünfte von weniger als £ 600 jährlich beziehen und deren steuerrelevante Verhältnisse unverändert geblieben sind, brauchen die Steuererklärung nicht alljährlich, sondern im allgemeinen nur in jedem dritten Jahr abzugeben.

geltend zu machen, auf die er für das am folgenden 5.4. endende Steuerjahr Anspruch hat. So werden z. B. von April bis Juni 1958 die Steuererklärungen auf der Basis des bis zum 5.4. 1958 bezogenen Einkommens ausgefüllt und dabei die Abzüge für das am 5.4. 1959 endende Steuerjahr angegeben. Auf Grund der Steuererklärung setzt der inspector im Herbst bzw. Winter die für das Steuerjahr 1959/60 geltende Kennziffer fest. Diese teilt er dem Arbeitnehmer und, falls letzterer keine Einwendungen gegen die Höhe der Kennziffer erhebt, darauf dem Arbeitgeber mit. Seit 1948/49 unterläßt der inspector aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Mitteilung an den Arbeitnehmer, wenn die Kennziffer unverändert geblieben ist (38).

Vor Beginn eines Steuerjahres sendet der inspector ferner dem Arbeitgeber zur Durchführung des Abzugsverfahrens eine Anleitung (the employer's guide to "pay as you earn"), Steuerkarten, Formulare und Steuertabellen kostenlos zu. Die Anleitung enthält u. a. einen Steuerkalender (income tax calendar). Er ist erforderlich, weil sich in Großbritannien die Steuerwochen und -monate nicht mit den Kalenderzeiträumen decken. So läuft beispielsweise die erste Steuerwoche vom 6.4. - 12.4., und ein Monat ist ein Zeitraum, der am 6. eines Kalendermonats beginnt und am 5. des folgenden endet.

Die Steuerkarten hat der Arbeitgeber auszufüllen. Sie enthalten neben den Personalien des Arbeitnehmers die Kennziffer und Raum für die Fortschreibung der bereits erwähnten kumulativen Reihen. Entsprechend den unterschiedlich langen Lohnzahlungszeiträumen (Wochen, Monate) gibt es auch verschiedene Steuerkarten. Bevor der Gang der Fortschreibungen im einzelnen erklärt wird, erscheinen einige Bemerkungen über die Steuertabellen angebracht.

Die amtlichen Steuertabellen werden als Wochen- und Monatstabellen herausgegeben. Jede dieser Tabellen besteht aus den Tabellen A und B. Tabelle A (free pay table) zeigt für jede Kennziffer den seit Beginn des Steuerjahres aufgelaufenen Gesamtfreibetrag; dieser würde sich z. B. bei einem wöchentlich entlohten Arbeiter in der 20. Steuerwoche auf 20/52 des Jahresfreibetrags belaufen. Aus Tabelle B (taxable pay table), in der die earned income allowance und die reduced rate relief berücksichtigt sind, ist die Lohnsteuer ersichtlich, welche auf den seit Beginn des Steuer-

(38) Finanzbericht a. a. O. S. 10; der Arbeitgeber ist verpflichtet, die amtlich mitgeteilte Kennziffer solange genauestens in die Steuerberechnung einzubeziehen, bis er vom inspector eine neue Kennziffer oder anderweitige Anweisung erhält (The Employer's Guide a. a. O. § 27)

jahres entstandenen steuerpflichtigen Arbeitslohn entfällt. Der steuerpflichtige Arbeitslohn ist gleich der Differenz zwischen dem seit Beginn des Steuerjahres insgesamt gezahlten Bruttoarbeitslohn und dem aufgelaufenen Gesamtfreibetrag, wie er für die jeweilige Kennziffer in der Tabelle A ausgewiesen wird. Ob der Arbeitgeber Lohnsteuer zu erstatten oder abzuführen hat, ergibt sich aus dem Unterschied der am Lohnzahlungstag und an dem diesem vorangegangenen Lohnzahlungstag ermittelten Steuerbeträge. Übersteigt der am Lohnzahlungstag ermittelte Steuerbetrag denjenigen des vorangegangenen Lohnzahlungstages, ist die Differenz abzuführen, andernfalls ist eine Erstattung vorzunehmen. Die Steuerberechnungen und die laufenden Fortschreibungen, welche die Kumulation ergeben, sollen an einem Beispiel verdeutlicht werden.

b

Das kumulative Element im P. A. Y. E. -System

Das nachstehende Beispiel (39) zur Erläuterung des kumulativen Elements im britischen Abzugsverfahren bezieht sich auf die ersten drei Wochen des Steuerjahres 1954/55 und gilt grundsätzlich auch für die nach längeren Zeiträumen entlohten Arbeitnehmer.

Beispiel :

Der Arbeitnehmer A erhält jeden Donnerstag seinen Arbeitslohn, und zwar am 8.4. = £ 20, am 15.4. = £ 22 und am 22.4. = £ 5. In der Steuerkarte ist die Kennziffer 112 vermerkt.

1. Steuerwoche : In Spalte 2 (gross pay in the week) der Steuerkarte trägt der Arbeitgeber den Bruttobetrag von £ 20 ein. Da es sich um die erste Woche des Steuerjahres 1954/55 handelt, ist derselbe Betrag auch in Spalte 3 (total gross pay to date) einzutragen. Der Gesamtfreibetrag für die 1. Woche entsprechend der Kennziffer 112 ergibt sich aus Tabelle A mit £ 8 14 s 0 d, welcher in Spalte 4 (total free pay to date as shown by table A) eingetragen wird. Um den in Spalte 5 (total taxable pay to date) einzutragenden steuerpflichtigen Arbeitslohn zu finden, zieht der Arbeitgeber vom Betrag in Spalte 3 denjenigen in Spalte 4 ab : £ 20 ./ £ 8 14 s 0 d = £ 11 6 s 0 d. Für diesen Betrag ergibt sich aus Tabelle B ein Steuerbetrag von £ 2 8 s 0 d,

-
- (39) Das Beispiel wurde zusammengestellt anhand von Steuertabellen für die 1.-9. Woche des Steuerjahres 1954/55 sowie nach Erläuterungen aus einer hektographierten, kurzen Darstellung des P. A. Y. E. -Systems, die zusammen mit weiterem Material über das Abzugsverfahren dem Verfasser vom Public Relations Office, Inland Revenue, überlassen worden war.

der in den Spalten 6 (total tax due to date as shown by table B) und 7 (tax deducted in the week) einzutragen und an den collector abzuführen ist.

2. Steuerwoche : Der Bruttobetrag von £ 22 wird in Spalte 2 für die 2. Woche eingetragen. Um für die Eintragung in Spalte 3 den bis zum 15.4. aufgelaufenen Bruttoarbeitslohn zu finden, werden die Beträge der ersten beiden Wochen addiert. Das in Spalte 3 einzutragende "total gross pay" beläuft sich demnach auf £ 22 + £ 20 = £ 42. Der Gesamtfreibetrag für die ersten beiden Wochen trägt entsprechend der Kennziffer 112 = £ 17 8 s 0 d, dieser wird in Spalte 4 eingetragen. (Dieser Betrag beläuft sich auf das doppelte desjenigen der ersten Woche.) Der in Spalte 5 einzutragende steuerpflichtige Arbeitslohn ist gleich dem Betrag in Spalte 3 vermindert um den Gesamtfreibetrag in Spalte 4 (£ 42 ./ £ 17 8 s 0 d = £ 24 12 s 0 d.) Die auf £ 24 12 s 0 d entfallende Steuer von £ 5 11 s 0 d ist in Spalte 6 einzutragen. Nun ist noch der Steuerbetrag zu ermitteln, der in der 2. Woche abzuführen und in Spalte 7 einzutragen ist. Dafür zieht der Arbeitgeber von dem für den 15.4. ermittelten Steuerbetrag von £ 5 11 s 0 d den Steuerbetrag der vorangegangenen Woche von £ 2 8 s 0 d ab, die Differenz ist mit £ 3 3 s 0 d als Steuer in der 2. Woche abzuführen.

3. Steuerwoche : Der Arbeitgeber nimmt zunächst dieselben Operationen wie für die 2. Woche vor. Nachdem er in Spalte 6 den aus Tabelle B mit £ 3 9 s 0 d ermittelten Steuerbetrag eingetragen hat, wird er feststellen, daß dieser Betrag geringer ist als der in der 2. Woche mit £ 5 11 s 0 d eingetragene Betrag. In der 3. Woche ist daher keine Steuer abzuführen, sondern es ist ein Betrag von £ 5 11 s 0 d ./ £ 3 9 s 0 d = £ 2 2 s 0 d an den Arbeitnehmer zu erstatten; dieser Betrag ist in Spalte 8 (tax refunded in the week) einzutragen. Am Ende der 3. Woche hat also der Arbeitnehmer A auf seinen Bruttoarbeitslohn von insgesamt £ 47 3/52 seines Jahresfreibetrags, seiner earned income allowance und der reduced rate relief angerechnet bekommen. Die Steuerkarte hat dann folgendes Aussehen :

Übersicht 1 :

Schema einer britischen Lohnsteuerkarte

Week No.	Gross pay in week	Total gross pay to date	Total free pay to date (Table A)	Total taxable pay to date	Total tax due to date (Table B)	Tax deducted in week	Tax refunded in week
1	2	3	4	5	6	7	8
1	£ s d 20.0.0	£ s d 20.0.0	£ s d 8.14.0	£ s d 11. 6.0	£ s d 2. 8.0	£ s d 2.8.0	£ s d
2	22.0.0	42.0.0	17. 8.0	24.12.0	5.11.0	3.3.0	
3	5.0.0	47.0.0	26. 2.0	20.18.0	3. 9.0		2.2.0

Die Abführung der einbehaltenen Steuerbeträge

In der vorstehend dargestellten Art führt der Arbeitgeber fort, Woche für Woche die Steuer zu berechnen, laufend Fortschreibungen vorzunehmen und dabei Lohnsteuer abzuführen oder zu erstatten. Die einbehaltenen Steuerbeträge sind innerhalb von 14 Tagen nach Ablauf des Steuermonats dem collector zu überweisen, zusammen mit einer Überweisungskarte (remittance card), in welcher die Höhe des überwiesenen Steuerbetrags bestätigt werden muß. Diese Überweisungskarte schickt der collector dem Arbeitgeber zur Verwendung für den nächsten Monat mit einer Empfangsbescheinigung zurück.

Falls der Arbeitgeber in einem Monat seinen Arbeitnehmern insgesamt mehr Steuer erstatten muß als er einbehält, kann er entweder das Finanzamt um Erstattung der verauslagten Beträge bitten oder diese mit der im folgenden Monat abzuführenden Steuer verrechnen.

d

Das Belegverfahren

Die Anzahl der im P. A. Y. E. -System verwendeten Belege und Formblätter ist außergewöhnlich groß. In der für den Arbeitgeber bestimmten Anleitung vom April 1953 (40) sind z. B. 29 Formblätter angegeben. Eine Reihe von ihnen dient allerdings der Finanzverwaltung dazu, den Arbeitgeber über bestimmte Vorfälle, wie z. B. über eine Änderung der Kennziffer, zu informieren. Immerhin ist ein beträchtlicher Teil dieser Belege vom Arbeitgeber zu bearbeiten, wie die folgenden Ausführungen noch zeigen werden. Vorerst sollten die Aufgaben des Arbeitgebers zum Jahresabschluß dargelegt werden.

Spätestens bis zum 19. 4. eines jeden Jahres hat der Arbeitgeber dem collector eine Aufstellung (employer's annual declaration and certificate) zu übersenden, die sich auf das dem 5. 4. vorangegangene Steuerjahr bezieht. Diese Aufstellung enthält die Namen der Arbeitnehmer sowie Angaben über die Höhe der im Einzelfall abgeführten oder erstatteten Steuer. Ferner sind dem collector sämtliche vollständig ausgefüllten Steuerkarten einzureichen. Weiter erhält jeder Arbeitnehmer eine Lohnsteuerbescheinigung (certificate of pay and tax deducted). Weitere Aufgaben des Arbeitgebers im Zusammenhang mit dem Belegverfahren werden noch aus § 2 ersichtlich werden.

(40) Employer's Guide a. a. O. S. 31

Hier ist noch zu bemerken, daß sich die Finanzverwaltung in der Außenkontrolle (audit) Gewißheit verschafft über die ordnungsmäßige Durchführung des Abzugsverfahrens durch den Arbeitgeber. Beamte des "inland revenue department" sind ermächtigt, von Zeit zu Zeit die Aufzeichnungen der Arbeitgeber zu überprüfen und sich zu vergewissern, daß die Steuer nicht nur richtig berechnet, sondern auch vollständig abgeführt bzw. erstattet wird. Für die Klärung von Zweifelsfragen bei der Durchführung des Abzugsverfahrens steht die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber jederzeit zur Verfügung.

§ 2

Sonderfragen

a

Änderungen in den steuerrelevanten Verhältnissen des Arbeitnehmers

Der Arbeitnehmer hat jede Änderung seiner steuerrelevanten Verhältnisse dem inspector sofort anzuzeigen. Dieser setzt eine neue Kennziffer fest und teilt diese dem Arbeitgeber mit. Ergeben z. B. zusätzliche Freibeträge eine höhere Kennziffer, kann der Arbeitnehmer infolge der Arbeitsweise des P. A. Y. E. - Systems bereits bei der ersten Lohnzahlung nach Vorlage der geänderten Kennziffer eine Steuererstattung erhalten. Eine niedrigere Kennziffer führt dazu, daß die während des vorangegangenen Zeitraumes zuwenig einbehaltene Steuer nacherhoben wird. Soweit die nachzuerhebende Lohnsteuer außergewöhnlich hoch ausfällt und sich ein dementsprechend niedriger Nettolohn ergibt, kann der betroffene Arbeitnehmer in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten. Um das zu vermeiden, kann das Finanzamt den Arbeitgeber anweisen, bis zum Ende des Steuerjahres die Lohnsteuer in gleichbleibenden Beträgen in der Höhe abzuführen, wie sie sich bei Berücksichtigung der neuen Kennziffer für die erste Steuerwoche bzw. den ersten Steuermonat berechnen würde. Das kumulative Element wird hierbei ausgeschaltet, und am Ende des Jahres wird in einer Veranlagung eine endgültige Abrechnung vorgenommen.

b

Die Ehegattenbesteuerung

Eheleute werden zusammenveranlagt, sie können aber auch getrennte Veranlagung beantragen. Das letztere wirkt sich allerdings auf die gemeinsame Steuerschuld nicht aus. Die getrennte Veranlagung ist lediglich von Bedeutung für

eine bestimmte Innenverteilung der gemeinsamen Steuerschuld (41). Die Kinder werden mit ihren Einkünften getrennt veranlagt. Es bestehen Vorschriften, die verhindern sollen, daß die Eltern ihre Steuer durch Transfer von Einkommensteilen an ihre Kinder vermindern können (42).

Die mitverdienende Ehefrau erhält auf ihr Arbeitseinkommen zwei Freibeträge angerechnet : Einmal handelt es sich um die "additional personal allowance"; sie beträgt $\frac{7}{9}$ des Nettoverdienstes, höchstens £ 140 jährlich. Dieser Freibetrag wurde erstmalig 1920 in Höhe von $\frac{9}{10}$ des Arbeitseinkommens, höchstens £ 45 gewährt (43) und damit begründet, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit der beide in einem Dienstverhältnis stehenden Eheleute geringer sei als von Eheleuten, bei denen nur der Mann verdiene und die Frau häuslich tätig sei. Denn die bloße Tatsache der Mitarbeit der Ehefrau tendiere dahin, den Haushalt mit Ausgaben zu belasten, die sonst vermeidbar wären. Während des letzten Krieges wurde der Höchstbetrag von £ 45 auf den Stand des Ledigenfreibetrags gebracht (44); diese Regelung ist bis heute beibehalten worden.

Der zweite Freibetrag ergibt sich daraus, daß seit 1948/49 die Ehefrau die reduced rate relief gesondert von ihrem Arbeitseinkommen abziehen darf unabhängig von einer Berücksichtigung dieser Vergünstigung beim zusammengerechneten Einkommen der Eheleute (45). Diese Regelung sowie die Angleichung der additional personal allowance an den Ledigenfreibetrag "were prompted at least in part by a desire to offer to the married woman an inducement to undertake or to retain employment, and by the great administrative advantage, for the purpose of P. A. Y. E., of equating the quantum of her reliefs with those of an independent single person" (46).

c

Mehrere Dienstverhältnisse und sonstige Einkünfte

Für die Lösung der Erhebungsprobleme bei Arbeitnehmern mit mehreren Dienstverhältnissen und bei Vorhandensein von sonstigen Einkünften ist das P. A. Y. E. -

(41) Bühler, Neumark, Lademann : Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Bd. 2 a. a. O. S. 104

(42) Wilson : Spicer and Pegler's Income Tax and Profits Tax a. a. O. S. 430

(43) Second Report a. a. O. S. 39 Ziff. 129 u. S. 40 Ziff. 132

(44) ebd. S. 39 Ziff. 130

(45) ebd.

(46) ebd. S. 39/40 Ziff. 128 u. 130

System mit Kennziffern besonderer Art ausgestattet. So wird bei Kennziffer 0 lediglich die earned income allowance gewährt, bei Kennziffer 1 erhält der Arbeitnehmer außer der earned income allowance auch die reduced rate relief. Bei Kennziffer S. R. wird die Steuer zum vollen Satz der standard rate berechnet; diese Kennziffer kann bei Vorliegen sonstiger Einkünfte angewendet werden, gegen die alle Freibeträge vom inspector aufgerechnet werden. Schließlich gibt es noch die Kennziffer N. T. (no tax), nach der überhaupt keine Steuer abzuführen ist, trotzdem muß der Arbeitslohn in der Steuerkarte laufend vermerkt werden. Diese Kennziffer kann u. a. angewendet werden, wenn der Arbeitslohn bei der Veranlagung von Einkünften nach Schedule D (im wesentlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft, freiberuflicher Tätigkeit usw.) erfaßt wird.

Bei Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse setzt der inspector eine Kennziffer für jedes derart fest, "daß sich für die Gesamteinkünfte die dem Gesetz entsprechende Steuerbelastung ergibt" (47). Dabei kann die Steuer entweder insgesamt im ersten Dienstverhältnis oder in allen Dienstverhältnissen erhoben werden.

Bezieht der Arbeitnehmer neben seinem Arbeitslohn noch sonstige Einkünfte, so ist zunächst zu unterscheiden (48) zwischen abzugspflichtigen Einkünften (solche, die wie Zinsen, Mieten, Pachten usw. gleichfalls einem Abzugsverfahren unterworfen sind) und nichtabzugspflichtigen Einkünften wie solchen aus Handel, freien Berufen usw. Erstere kann der inspector bei der Festsetzung der Kennziffer ziemlich leicht berücksichtigen. Bezüglich der nichtabzugspflichtigen Einkünfte kann der inspector entscheiden, ob die Freibeträge mit dem Arbeitslohn oder nur mit den sonstigen Einkünften verrechnet werden sollen. Damit wird die auf die sonstigen Einkünfte entfallende Steuer im ersten Falle vom Steuerpflichtigen nach Veranlagung direkt an die Finanzverwaltung abgeführt, im zweiten Falle zusammen mit der Lohnsteuer im Abzugsverfahren erhoben. Dem zweiten Verfahren scheint die Finanzverwaltung den Vorzug zu geben, weil sie damit den größten Teil der Gesamtsteuerschuld sicherer und schneller erhält als im Veranlagungswege. Das zweite Verfahren bedeutet für den Steuerpflichtigen eine "vorzeitige" Zahlung von Steuern von den sonstigen Einkünften. Denn im allgemeinen ist die veranlagte Einkommensteuer am 1.1. bzw. 1.1. und 1.7. fällig, während die Lohnsteuer in wesentlich kürzeren Zeitabständen abgeführt wird. Es ist daher zweifelhaft, ob das zweite Verfahren gesetzmäßig ist (49).

(47) Finanzbericht a. a. O. S. 17

(48) ebd. S. 18

(49) ebd. S. 19

Der Wechsel eines Dienstverhältnisses

Besondere Probleme bringt im P. A. Y. E. -System der Wechsel eines Dienstverhältnisses mit sich. In diesem Fall erhält der ausscheidende Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber eine Lohnsteuerbescheinigung (tax leaving certificate), die Auskunft gibt über die Personalien, die Kennziffer, den insgesamt gezahlten Arbeitslohn und die davon abgeführten Steuerbeträge. Diese Bescheinigung wird in drei Exemplaren ausgestellt, was in einem Schreibgang erfolgen kann. Das erste Exemplar sendet der Arbeitgeber an sein Finanzamt, die beiden Durchschriften händigt er dem Arbeitnehmer aus. Die Steuerkarte behält der Arbeitgeber zurück, um sie am Ende des Steuerjahres dem collector einzusenden. Der Arbeitnehmer überreicht die beiden Durchschriften dem neuen Arbeitgeber, der eine seinem Finanzamt zuschickt und an Hand der Eintragungen in der anderen eine neue Steuerkarte ausstellt. Das Abzugsverfahren wickelt sich nun in der bereits dargestellten normalen Weise ab. Falls der Arbeitgeber bei der ersten Lohnzahlung eine größere Lohnsteuererstattung (etwa £ 5 und mehr) vornehmen müßte, hat er zuvor die Zustimmung des Finanzamts einzuholen.

Will der Arbeitnehmer dem neuen Arbeitgeber einen Einblick in seine Einkommensverhältnisse im früheren Dienstverhältnis verwehren, muß er beide Durchschriften dem inspector abgeben. Dieser sendet dann dem neuen Arbeitgeber eine Steuerkarte zu mit der Anweisung, künftig die Steuer entsprechend der für die 1. Steuerwoche bzw. den 1. Steuermonat maßgebenden Höhe abzuführen. Bei diesem Verfahren wird die Kumulation aufgehoben, Änderungen in den steuerrelevanten Verhältnissen des Arbeitnehmers werden erst nach Ablauf des Jahres in einer Veranlagung berücksichtigt.

Falls der Arbeitgeber für einen bestimmten Arbeitnehmer eine Benachrichtigung über die anzuwendende Kennziffer nicht erhalten hat, muß er dies dem Finanzamt mitteilen und für den betreffenden Arbeitnehmer eine Notkarte (emergency card) ausschreiben. Die Lohnsteuer ist dann nach der der Notkarte beigelegten Steuertabelle solange abzuführen, bis das Finanzamt weitere Anweisungen erteilt. Nach dieser Tabelle gibt es lediglich den Ledigenfreibetrag, die earned income allowance und die reduced rate relief, zudem ist der Steuerabzug nicht kumulativ gestaltet. Einen Lohnsteuerausgleich nimmt entweder der Arbeitgeber vor, sobald er vom inspector für den Arbeitnehmer eine Steuerkarte erhalten hat, oder das Finanzamt führt ihn in der Veranlagung durch.

Modifiziertes Abzugsverfahren

Bei wöchentlich entlohnnten Arbeitern kann ein modifiziertes Abzugsverfahren angewendet werden, "which has been devised with a view to reducing the amount of work to be done by the employer immediately before pay day, ..." (50). Nach diesem Verfahren, das der Arbeitgeber nur mit Zustimmung seiner Arbeitnehmer und des inspectors durchführen darf, wird die Lohnsteuer für jede Woche mit Hilfe der amtlichen vereinfachten (nichtkumulativen) wöchentlichen Steuertabellen errechnet und abgeführt. Die Höhe des Arbeitslohnes und der Steuer sind in der Steuerkarte zu vermerken. Nach Ablauf jeder 3. Woche - am 3. Zahltag - ist die Lohnsteuer nach den normalen kumulativen Steuertabellen unter Berücksichtigung der seit Beginn des Steuerjahres gezahlten Arbeitslöhne im Sinne des üblichen Ausgleichs zu berichtigen. Für Arbeitnehmer mit festen Löhnen und Gehältern hat ein ähnliches Verfahren bestanden (51), für dessen Durchführung gleichfalls die Zustimmung der Arbeitnehmer und des inspectors erforderlich war. Nach diesem Verfahren konnten der Arbeitgeber vereinfachte nichtkumulative Steuertabellen gebrauchen mit der Folge, daß die Lohnsteuer während des ganzen Jahres in gleichbleibender Höhe abgeführt wurde. Bei Lösung des Dienstverhältnisses hatte der Arbeitgeber die Steuerkarte sofort und nicht erst nach Ablauf des Jahres dem collector zu übersenden. Der Lohnsteuerausgleich erfolgte dann in einer Veranlagung. Diesem Verfahren, das heute anscheinend nicht mehr besteht (52), scheint die Finanzbehörde ihre Zustimmung nur widerwillig gegeben zu haben (53).

f

Veranlagungsfragen

Soweit auf einzelne Veranlagungsfälle nicht schon bisher eingegangen ist, ist zur Veranlagung noch folgendes zu ergänzen :

Das P. A. Y. E. -System führt selbst bei ordnungsmäßiger Anwendung dazu (54),

(50) Employer's Guide a. a. O. § 96

(51) Nach den für 1950 geltenden Vorschriften, wie aus Finanzbericht a. a. O. S. 15 hervorgeht.

(52) Das Verfahren wird weder bei Wilson: Spicer and Pegler's Income Tax and Profits Tax a. a. O. noch in Employer's Guide von 1953 erwähnt.

(53) Finanzbericht a. a. O. S. 15

(54) Vgl. zum folgenden Second Report a. a. O. S. 5 Ziff. 14

daß die während des Jahres insgesamt abgeführte Lohnsteuer etwas niedriger ist als die bei einer Veranlagung ermittelte Steuerschuld. Das erklärt sich daraus, daß man im P. A. Y. E. -System auf gewisse Abrundungen und dgl. zugunsten des Steuerpflichtigen sowohl bei der Festsetzung der Kennziffer als auch bei der Aufstellung der Steuertabellen nicht verzichten konnte. Daher müßte eigentlich jeder einzelne Arbeitnehmer veranlagt und die zuwenig erhobene Steuer nachgefordert werden. Das war auch bei Einführung des P. A. Y. E. -Systems beabsichtigt. Bald erkennt man jedoch, daß die damit verbundene Verwaltungsarbeit in einem groben Mißverhältnis zum Ergebnis gestanden hätte. Daher wird seit 1948 auf eine Veranlagung verzichtet, wenn die "underdeductions" ausschließlich auf die dem P. A. Y. E. -System innewohnenden Abrundungen zurückzuführen sind (55).

Dem Arbeitnehmer steht grundsätzlich ein Recht auf Veranlagung zu. Ergibt eine Veranlagung eine Steuernachforderung, kann diese entweder bei der Festsetzung der neuen Kennziffer berücksichtigt werden oder durch direkte Zahlung an das Finanzamt getilgt werden. Erstattungen werden gewöhnlich sofort vorgenommen.

Wird der Arbeitnehmer arbeitslos, wachsen die Freibeträge Woche für Woche bzw. Monat für Monat weiter an, der Fluß des Arbeitslohnes hat jedoch aufgehört. Das bedeutet, daß der zum Beginn der Arbeitslosigkeit gezahlte Arbeitslohn gegen ständig wachsende Freibeträge aufgerechnet werden müßte mit der Folge, daß sich der steuerpflichtige Arbeitslohn mindert und Lohnsteuerüberzahlungen entstehen, die zu Erstattungen berechtigen. Diese kann der Arbeitslose bei seinem Finanzamt beantragen, welches Erstattungen alle vier Wochen vornimmt. Der Arbeitslose kann sich aber auch an sein Arbeitsamt wenden, das die überzahlten Lohnsteuerbeträge zusammen mit der Arbeitslosenunterstützung allwöchentlich auszahlt.

Falls die Arbeitslosigkeit voraussichtlich nur von kurzer Dauer sein wird, kann der Arbeitslose wegen der Erstattungen auch bis zur Aufnahme einer neuen Beschäftigung warten.

Abschließend ist noch zu bemerken, daß bei der britischen Einkommensteuer in der Veranlagung Bemessungsgrundlage grundsätzlich das Einkommen des dem Veranlagungsjahr vorangegangenen Jahres ist. Dagegen bezieht sich bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Veranlagung auf das "actual income" des Veranlagungsjahres selbst (56). So wird z. B. der im Geschäftsjahr 1948 erzielte Gewinn 1949/50 veranlagt, die Steuer ist 1950 zu zahlen (57).

(55) Als Folge dieser Maßnahme sind nur noch 2,5 Mill. statt sonst 18 Mill. Veranlagungen nötig (Second Report a. a. O. S. 27 Ziff. 87)

(56) Bühler, Neumark, Lademann : Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Bd. 2 a. a. O. S. 98

(57) ebd. S. 118

Die Steuer von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedoch, die 1948 bezogen werden, werden noch in demselben Jahr im P. A. Y. E. -System abgeführt.

Unterabschnitt 3

Die Steuerbelastung

Über die prozentuale Steuerbelastung von ausgewählten Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den tariflichen Vorschriften für die Jahre 1926, 1938, 1944, 1948, 1955 und 1958 geben die Tabellen 18, 19, 20 und 21 Auskunft. Bei der Errechnung der in diesen Tabellen aufgeführten Beispiele ist davon ausgegangen, daß nur der Ehemann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

Für den intertemporalen Belastungsvergleich sind grundsätzlich die gleichen Gesichtspunkte zu beachten, die weiter oben zur deutschen Lohnsteuer dargelegt wurden. Ergänzend sei darauf hingewiesen, daß allein der Lebenshaltungskostenindex in Großbritannien in groben Zügen eine ähnliche Entwicklung aufweist wie in Deutschland. Der britische Index erreichte 1928 (58) eine Höhe von 166 (Basis Juli 1914 = 100) und fiel 1933 auf einen Tiefstand von 140. Darauf ist der Index ununterbrochen auf 184 im Jahr 1940 gestiegen. Die steigende Tendenz hat sich nach dem Krieg fortgesetzt. So lag der Index 1954 (Basis 1950 = 100) bei 125 und 1960 bei 149.

Tabelle 18 : Die Einkommensteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach dem Tarif von 1926 ^{a)} in Großbritannien

Einkommen in £/Jahr	Steuerbelastung in v. H. des Einkommens		
	Ledig	Kinderlos verh.	Verh. u. 2 Kinder
1	2	3	4
200	2,5	-	-
400	6,3	3,8	2,2
600	10,9	7,6	5,3
800	12,1	10,7	8,9
1.000	14,7	12,6	11,2
1.500	16,5	15,1	14,2
2.000	17,4	16,4	15,7

(Anmerkungen : a) Zum Tarif der Income Tax für 1926 siehe : Popitz, Johannes : Einkommensteuer, in : Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. Bd., 4. Aufl., Jena 1926 S. 400 ff. bes. S. 470)

Tabelle 19 : Die Einkommensteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach dem Tarif von 1938/39 ^{a)} in Großbritannien

Einkommen in £/Jahr	Steuerbelastung in v. H. des Einkommens		
	Ledig	Kinderlos verh.	Verh. u. 2 Kinder
1	2	3	4
200	2,5	-	-
400	8,7	3,2	1,7
600	13,1	6,8	3,9
800	15,3	12,6	8,4
1.000	16,6	14,5	11,1
1.500	18,5	16,9	14,8
2.000	20,7	19,6	17,9

(Anmerkungen : a) Her Majesty's Stationary Office : One Hundred and First Report a. a. O. S. 30/31, wo die für die Errechnung der Beispiele erforderlichen tariflichen Bestandteile aufgeführt sind.

Tabelle 20 : Die Einkommensteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1944/45 u. 1948/49 ^{a)} in Großbritannien

Einkommen in £/Jahr	Steuerbelastung in v. H. des Einkommens					
	Ledig		Kinderlos verh.		Verh. u. 2 Kinder	
	1944/45	1948/49	1944/45	1948/49	1944/45	1948/49
1	2	3	4	5	6	7
200	16,3	3,7	6,5	-	-	-
400	27,8	13,8	19,2	8,6	9,7	0,7
600	33,5	22,5	28,5	14,9	20,2	7,7
800	36,4	24,2	32,6	20,3	26,4	13,5
1.000	38,1	26,5	35,1	23,4	30,1	18,0
1.500	40,4	29,6	38,4	27,6	35,0	24,0
2.000	43,3	31,2	41,3	29,7	38,8	27,0

(Anmerkungen : a) s. Anmerkung a) zu Tab. 19)

(58) Zur Entwicklung des britischen Lebenshaltungskostenindex siehe für die Zeit von 1928-1940: Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1937, S. 187 und 1941/42, S. 223 jeweils der internationalen Übersichten; für die Nachkriegszeit Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1961, S. 118/19 der internationalen Übersichten.

Tabelle 21 : Die Einkommensteuerbelastung von Einkommen jeweiliger Kaufkraft nach den Tarifen von 1955/56 u. 1958/59^{a)} in Großbritannien

Einkommen in £/Jahr	Steuerbelastung in v. H. des Einkommens						b)
	Ledig		Kinderlos verh.		Verh. u. 2 Kinder		
	1955/56	1958/59	1955/56	1958/59	1955/56	1958/59	
1	2	3	4	5	6	7	
200	0,9	0,9	-	-	-	-	
400	8,3	8,3	2,3	2,3	-	-	
600	13,6	13,6	8,0	8,0	0,5	-	
800	18,1	18,1	12,8	12,8	4,5	2,2	
1.000	21,1	21,1	16,8	16,8	8,5	6,0	
1.500	25,1	25,1	22,2	22,2	16,6	14,6	
2.000	27,1	27,1	24,9	24,9	20,7	19,2	

(Anmerkungen : a) s. Anmerkung a) zu Tab. 19

b) Für 1958/59 ist angenommen, daß 1 Kind über 16 u.
1 Kind über 11 Jahre alt ist

Statistik der britischen Lohnsteuer

1919/20 unterlagen 1,77 Mill. Arbeitnehmer mit ihren Gehältern, Löhnen usw. von insgesamt £ 429,25 Mill. dem unpersönlichen Abzugsverfahren (59). Diese Zahlen haben sich 1944/45 bei der Einführung des P. A. Y. E. -Systems etwa verzehnfacht, wie Tabelle 22 zeigt.

Tabelle 22 : Die Entwicklung der Steuerüberweisungsstellen, der Beschäftigten, des Arbeitslohnes u. der Lohnsteuer in Großbritannien in der Zeit von 1944/45 - 1956/57 ^{a)}

Finanzjahr	Zahl der Steuerüberweisungsstellen ^{b)}	Zahl der Beschäftigten	Arbeitslohn ^{c)}	Lohnsteuer ^{d)}
	in Tsd.	in Mill.	in Mill.	£
1	2	3	4	5
1944/45	640	17,0	4.027	565,7
1945/46	740	17,25	4.144	592,7
1946/47	820	17,0	4.688	401,7
1947/48	845	18,9	5.607	458,1
1948/49	850	19,3	6.060	439,8
1949/50	860	19,3	6.468	498,5
1950/51	870	19,5	6.889	504,1
1951/52	890	19,7	7.810	661,6
1952/53	880	19,6	8.155	546,8
1953/54	883	20,0	8.665	553,5
1954/55	894	20,5	9.418	657,9
1955/56	900	21,1	10.345	707,2
1956/57	904	21,5	11.301	860,6

(Anmerkungen :

- a) Folgende Quellen wurden benutzt : Her Majesty's Stationary Office :
Ninety-Eighth Report of the Commissioners of Her Majesty's Inland Revenue for the year ended 31st March 1955, Cmd. 9667, London, S. 64 ff. u. One Hundred and First Report a. a. O. S. 63 ff.
- b) Es handelt sich hier um Stellen (tax remitting points), die dem Finanzamt mindestens eine Steuerkarte gemeldet hatten, die als Unterlage im Abzugsverfahren diente; die Anzahl der Arbeitgeber und die der Überweisungsstellen können auseinanderfallen, da manche Arbeitgeber (z. B. Konzerne) mehrere solcher Stellen haben können (vgl. Ninety-Eighth Report a. a. O. S. 64)
- c) Steuerpflichtige Bruttoeinnahmen
- d) Abgeführte Lohnsteuer unter Berücksichtigung der Erstattungen durch Arbeitgeber, ausschließlich direkter Steuerzahlungen der Arbeitnehmer an u. Erstattungen durch die Finanzverwaltung

Tabelle 23 : Die Entwicklung der Lohnsteuer im Vergleich zur Einkommensteuer in der Zeit von 1945/46-1956/57 in Großbritannien a)

Finanzjahr	Einkommsteuer	Lohnsteuer	Sp. 3 in v. H. v. Sp. 2
	in Mill. £		
1	2	3	4
1945/46	1.430,4	592,7	41,4
1946/47	1.231,9	401,7	32,5
1947/48	1.280,9	458,1	34,8
1948/49	1.465,4	439,8	31,0
1949/50	1.553,0	498,5	32,1
1950/51	1.525,4	504,1	33,1
1951/52	1.798,3	661,6	36,8
1952/53	1.867,4	546,8	29,3
1953,54	1.863,3	553,5	29,8
1954/55	2.027,6	657,9	32,1
1955/56	2.081,5	707,2	34,1
1956/57	2.272,1	860,6	37,9

(Anmerkungen :

- a) Folgende Quellen wurden benutzt : Ninety-Eighth Report a. a. O. S. 35 u. S. 72 sowie One Hundred and First Report a. a. O. S. 10 u. S. 92; Zahlen über die Lohnsteuer stammen aus Tab. 22
- b) income tax einschließlich der im P. A. Y. E. -Verfahren erhobenen Steuer sowie surtax)

Tabelle 24 : Die Entwicklung des Volkseinkommens und des Arbeitslohnes in Großbritannien in der Zeit von 1950-1956 a)

Jahr	Volkseinkommen	Arbeitslohn	Sp. 3 in v. H. v. Sp. 2
	in Mill. £		
1	2	3	4
1950	10.710	6.889	64,3
1951	11.720	7.810	66,7
1952	12.727	8.155	64,1
1953	13.607	8.665	63,6
1954	14.580	9.418	64,6
1955	15.416	10.345	67,5
1956	16.698	11.301	67,6

(Anmerkungen :

- a) Zahlen des Volkseinkommens betreffen das Kalenderjahr u. stammen aus: United Nations : Statistical Yearbook 1960, New York 1960, S. 458; Zahlen über den Arbeitslohn sind Tab. 22 entnommen u. beginnen mit dem Finanzjahr 1950/51. Wegen der zeitlich unterschiedlichen Bezogenheit von Volkseinkommen u. Arbeitslohn sind die Zahlen in Sp. 4 mit Vorbehalt zu würdigen.

T E I L I V

Vergleichende Zusammenfassung

Kapitel I

Vergleich zwischen der deutschen und der britischen Lohnsteuer

Nachdem in Teil I dieser Arbeit theoretische Probleme der Lohnsteuer untersucht und in den Teilen II und III die Lohnsteuersysteme in Deutschland und Großbritannien dargestellt wurden, sollen diese Darstellungen im Teil IV zusammengefaßt und gewürdigt werden.

Abschnitt 1

Die Steuerbemessungsgrundlage

§ 1

Das Einkommen

Zunächst wird der Begriff des Arbeitslohnes behandelt, anschließend wird auf die sonstigen Einkünfte des Arbeitnehmers eingegangen.

Hinsichtlich des Begriffs des steuerpflichtigen Arbeitslohnes kann man feststellen, daß in beiden Ländern sowohl die Löhne der Arbeiter als auch die Gehälter der Angestellten, Beamten usw. abzugspflichtig sind. Weiter werden nicht nur die Bezüge aus einem gegenwärtigen, sondern auch diejenigen aus früheren Dienstverhältnissen (Pensionen) in das Abzugsverfahren einbezogen. Ferner streben die Gesetzgeber danach, alle Entgelt für die Nutzung von Arbeitsleistung darstellenden Einnahmen dem Abzugsverfahren zu unterwerfen und möglichst scharfe Abgrenzungen vorzunehmen gegenüber den übrigen Einnahmen. Deutlich spiegeln sich diese Bestrebungen in der Entwicklung der deutschen Lohnsteuer wider. Es sei hier erinnert an die Ausdehnung des Arbeitslohnbegriffs auf die Bezüge angestellter Ärzte, Rechtsanwälte usw., wobei zur Abgrenzung umsatzsteuerliche Kriterien herangezogen wurden. Weiter sind zu nennen die Beseitigung der Anwendung des Lohnsteuerabzugsverfahrens auf Einnahmen aus der Sozialversicherung, die Abgrenzungen hinsichtlich der durchlaufenden Gelder und Auslagen sowie die Regelungen für die steuerliche Behandlung von Geschenken des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer.

Unterschiedlich in den beiden Ländern ist die Behandlung namentlich des Naturallohnes, gewisser Mehrarbeitslöhne und der Trinkgelder. Die britische Regelung, nach der nur die für Logis, Bekleidung usw. gezahlten Barbezüge und nicht auch die Einnahmen naturaler Art steuerpflichtig sind, erfaßt insoweit nicht die Gesamtheit der Einkünfte. Sie vermeidet aber das Problem der Bewertung des Naturallohnes und scheint damit verwaltungsmäßig einfacher zu

sein als die deutsche Besteuerung des Naturallohnes, welche die Aufstellung von Bewertungsrichtlinien zur Voraussetzung hat (1).

Die steuerliche Befreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit in Deutschland kann letztlich als eine kriegsbedingte Maßnahme angesehen werden, die als solche in der heutigen Friedenswirtschaft kaum noch gerechtfertigt ist. In ihrer gegenwärtigen Form bedeuten die Befreiungsvorschriften, daß trotz der Beschränkung dieser Regelung auf Arbeitnehmer mit jährlichen Bruttobezügen bis zu 15.000 DM praktisch sämtliche gezahlten Zuschläge steuerfrei sind, da innerhalb der genannten Einkommensgrenze etwa 98 v. H. sämtlicher Arbeitnehmer liegen (2). Es kommt hinzu, daß die besagte Regelung dem Unternehmer mehr Arbeit und Mühe als eine normale Besteuerung der Zuschläge verursachen dürfte, da er vor Anwendung der Steuertabelle die steuerbefreiten Teile aus dem Gesamtarbeitslohn auszusondern hat.

Die Begründung für die steuerliche Befreiung der freiwilligen Trinkgelder in Deutschland, nach der die Erfassung dieser Einnahmen besonders schwierig ist, erscheint in gewisser Weise zutreffend. Die Voraussetzungen des Abzugsverfahrens, nach denen der Schuldner (Arbeitgeber) von dem zu zahlenden Betrag die Steuer einbehält und den Rest an den Gläubiger (Arbeitnehmer) auszahlt, liegen bei Trinkgeldern im allgemeinen nicht vor. Hier erhält der Arbeitnehmer (z. B. Kellner) in der Regel das Trinkgeld nicht vom Arbeitgeber, sondern von dessen Kunden zusammen mit dem Rechnungsbetrag. Insoweit hat der Arbeitgeber nichts in der Hand, von dem er die Steuer einbehalten könnte, abgesehen von sonstigen dem Arbeitnehmer etwa auszahlenden, vom Umsatz unabhängigen Bezügen. Die Ermittlung der Höhe der Trinkgelder mit Rechtsanspruch (10 oder 15 v. H.) ist dem Arbeitgeber an Hand seiner eignen Umsätze leicht und genau möglich. Hinsichtlich der freiwilligen Trinkgelder ist der Arbeitgeber auf die Richtigkeit der schriftlichen Anzeige angewiesen, die der Arbeitnehmer zu erstatten hat (3). Der Beweis der Unrichtigkeit dieser Angaben dürfte kaum gelingen, so daß damit die Möglichkeit der Steuerhinterziehung gegeben ist. Trotz dieser Schwierigkeiten dürfte die Befreiung der freiwilligen Trinkgelder vom Standpunkt der Erfassung sämtlicher Einkünfte aus gesehen kaum berechtigt sein.

(1) § 3 LStDV 1959

(2) vgl. Sonderbeilage zum Wochenbericht des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung, 24. Jg. Nr. 33, Tab.: Die Einkommensschichtung der im Jahresdurchschnitt 1956 beschäftigten Arbeitnehmer in der Bundesrepublik

(3) LStR i. d. F. v. 14. 8. 1959, Abschn. 3 Abs. 6, BAnz Nr. 158, 1959

Die "sonstigen" Einkünfte eines Arbeitnehmers, die in Großbritannien grundsätzlich restlos der Steuer unterworfen werden, sind in Deutschland seit 1920 in gewisser Höhe steuerfrei. Diese Ausnahmeregelung, die unvereinbar ist mit dem Grundsatz der Erfassung sämtlicher Einkünfte, hat weiter zur Folge, daß die Lohnsteuerpflichtigen im Hinblick auf die für die Besteuerung letztlich entscheidende Leistungsfähigkeit, die durch die sonstigen Einkünfte eines Arbeitnehmers mitbestimmt wird, ungleichmäßig behandelt werden. Diese Folgen lassen sich hier besonders deutlich an nachstehenden Beispielen veranschaulichen, bei denen von den jeweils geänderten Einkommensverhältnissen eines Ledigen ausgegangen wird. Die nicht ausdrücklich aufgeführten steuerrelevanten Verhältnisse werden in allen Beispielen als gleichbleibend angenommen. Den Beispielen liegen die z. Zt. geltenden deutschen Steuervorschriften zugrunde (4).

- a) Es liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis in Höhe von DM 12.000 vor; eine Veranlagung ist nicht erforderlich, die Einkommensteuer gilt als durch den Steuerabzug getilgt.
- b) Außer Einkünften, wie zu a) angegeben, liegen noch sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von DM 800 vor. Da diese die Veranlagungsgrenze nicht überschreiten und auch sonst kein Grund zur Veranlagung besteht, bleiben die Kapitalerträge steuerfrei. Ggfs. erhobene Kapitalertragsteuer wird erstattet, soweit nicht der Kapitalertragsteuerabzug überhaupt unterbleibt (5).
- c) Außer Einkünften, wie zu a) angegeben, liegen noch sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von DM 1.000 vor. Von diesen werden unter Berücksichtigung der Härteregelung (6) 400 DM der Einkommensteuer unterworfen, die aufgrund einer Veranlagung zu zahlen ist.
- d) Es liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 25.000 DM und aus Kapitalvermögen in Höhe von 800 DM vor. Sämtliche Einkünfte sind voll steuerpflichtig.

In den Beispielen b), c) und d) sind sonstige Einkünfte gegeben, die aber nur

- (4) EStG i. d. F. v. 27. 12. 1960, BGBl 1960 I S. 1077, LStDV 1959; Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung (KapStDV) i. d. F. v. 20. 5. 1959 BGBl 1959 I S. 268
- (5) Nach den Vorschriften der KapStDV a. a. O. kann bei Arbeitnehmern der Kapitalertragsteuerabzug von Dividenden unterbleiben, wenn anzunehmen ist, daß die sonstigen Einkünfte nach den gesetzlichen Vorschriften steuerfrei sein werden und diese Voraussetzung durch das Finanzamt in einer Bescheinigung festgestellt ist, die der Arbeitnehmer dem Schuldner der Kapitalerträge auszuhändigen hat.
- (6) § 70 EStDV i. d. F. v. 7. 4. 1961 BGBl 1961 I S. 380

in den beiden zuletzt genannten Beispielen steuerpflichtig sind. In Beispiel b) ist das Einkommen um 800 DM höher als in Beispiel a), trotz des höheren Einkommens und der daraus resultierenden höheren Leistungsfähigkeit ist in beiden Fällen der gleiche auf den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von jeweils 12.000 DM basierende Steuerbetrag zu zahlen. Hinsichtlich der Beispiele b) und d) ist die Steuerpflicht der Kapitalerträge nur davon abhängig, daß in Beispiel d) die allgemeine Veranlagungsgrenze für Lohnsteuerpflichtige von 24.000 DM überschritten ist. Damit bleiben in Beispiel b) die die Leistungsfähigkeit ebenfalls mitbestimmenden sonstigen Einkünfte steuerlich außer Betracht.

Nach der Begründung für die deutsche Ausnahmeregelung hinsichtlich der sonstigen Einkünfte soll im wesentlichen die Arbeit der Finanzverwaltung erleichtert und möglichst verringert werden. Ob dieser Zweck zumindest unter den heutigen Verhältnissen erreicht wird, kann zweifelhaft sein. Zunächst ist die schon erwähnte Möglichkeit der Rückzahlung von Kapitalertragsteuer durch das Finanzamt in den Fällen hervorzuheben, in denen die sonstigen Einkünfte und damit die Kapitalerträge nach den gesetzlichen Voraussetzungen steuerfrei sind. In diesem Zusammenhang darf ferner die Arbeit des Finanzamts mit Arbeitnehmern nicht vergessen werden, bei denen der Abzug von Kapitalertragsteuer von den Dividenden unterbleiben darf. Drittens ist auf die gesetzliche Verpflichtung des Finanzamts aufmerksam zu machen, "die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind" (7). Danach hätte die Finanzverwaltung grundsätzlich alle Lohnsteuerpflichtigen daraufhin zu überwachen, ob sie sonstige Einkünfte beziehen und inwieweit von diesen Steuer zu erheben wäre. Diese Vorschrift dürfte eng und weit gehandhabt werden können. Für die Überwachungsarbeit käme aber nur ein kleiner Teil der Lohnsteuerpflichtigen in Betracht, da die Masse der Arbeitnehmer nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat. Jedenfalls geben die vorstehenden Erwägungen zu erkennen, daß der deutschen Finanzverwaltung aus den sonstigen Einkünften der Arbeitnehmer auch insoweit beträchtliche Arbeit erwachsen kann, als die besagten Einkünfte letztlich steuerfrei sind.

Demgegenüber ist die Arbeit der britischen Finanzverwaltung "ertragreicher", zumal sie die Möglichkeit hat, auch die auf nichtabzugspflichtige Einkünfte (z. B. gewerblicher Art) entfallende Steuer durch Verrechnung von Freibeträgen im Lohnsteuerabzugsverfahren einbehalten zu lassen. Dieses Verfahren wird sich in Deutschland kaum realisieren lassen, da hier die Abzüge in den

(7) § 204 Abs. 1 AO a. a. O.

Steuertabellen enthalten sind und nicht wie in Großbritannien über Kennziffern letztlich von den Bruttoeinnahmen abgezogen werden. Der pünktliche Eingang der vom Steuerpflichtigen selbst zu zahlenden Steuern, die auf die sonstigen Einkünfte entfallen, kann aber nach deutschem Recht durch Säumniszuschläge (8) erzwungen werden. Nach allem dürfte es zweckmäßig sein, auch in Deutschland sämtliche Einkünfte eines Arbeitnehmers in vollem Umfang der Einkommensteuer zu unterwerfen.

§ 2

Die Abzüge

a

Die abzugsfähigen Ausgaben

Die abzugsfähigen Ausgaben weisen in Großbritannien und in Deutschland Unterschiede auf hinsichtlich des Umfangs und der Art der Verrechnung. Die mit der Einkommensbildung zusammenhängenden Werbungskosten dürften in Deutschland in größerem Umfang abzugsfähig sein als in Großbritannien. Das liegt auch an der Definition der Werbungskosten. Wie gezeigt wurde, ist der britische Werbungskostenbegriff eng auf die Umstände eines Dienstverhältnisses zugeschnitten. Daraus ergibt sich, daß z. B. abgesehen von einer kriegsbedingten Sonderregelung die Kosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte steuerlich unberücksichtigt bleiben. Hinsichtlich der üblichen Aufwendungen z. B. für Arbeitskleidung, Werkzeuge usw. ist in beiden Ländern die Abzugsfähigkeit gegeben.

Eine Möglichkeit der speziellen Differenzierung der Steuerlast lassen die britischen Vorschriften insofern vermissen, als private Schuldzinsen und Lasten von der Abzugsfähigkeit ausgenommen sind.

Die Berücksichtigung von Aufwendungen für gewisse Verwandte in Form besonderer Freibeträge in Großbritannien dürfte ein Analogon in der deutschen Einrichtung der außergewöhnlichen Belastung haben.

Zur Art der Verrechnung abzugsfähiger Aufwendungen, namentlich der Werbungskosten und Sonderausgaben kann im Grundsatz festgestellt werden, daß in Großbritannien die tatsächlichen Ausgaben individuell ermittelt und berücksichtigt werden, in Deutschland die Pauschalierung bevorzugt wird. Das

(8) Steuersäumnisgesetz v. 24. 12. 1934 RGBl 1934 I S. 1271 mit den dazu ergangenen Änderungen.

individuelle Ermittlungsverfahren ermöglicht zwar eine genauere Erfassung des wirklichen Einkommens, es erfordert aber mehr Verwaltungsarbeit als die Pauschalierung. Die Pauschalen haben in Deutschland grundsätzlich für alle Lohnsteuerpflichtigen dieselbe Höhe. Für einzelne wenige Berufsgruppen sind Pauschalen von unterschiedlicher Höhe festgesetzt, wodurch den besonderen Ausgabeverhältnissen Rechnung getragen werden kann und der verwaltungsmäßige Vorteil der Pauschalierung erhalten bleibt. Dieses Verfahren besteht auch in Großbritannien, soweit dort Pauschalierungen überhaupt in Betracht kommen. Da dieses Verfahren den Vorteil der verwaltungsmäßigen Vereinfachung der Verwaltungsarbeit mit der Möglichkeit einer genaueren Erfassung der Ausgaben und damit des Einkommens verbindet, wäre zu überlegen, ob man nicht auch in Deutschland davon stärker als bisher Gebrauch machen sollte. Hier ist es ferner üblich, für Werbungskosten und Sonderausgaben jeweils getrennte Pauschalen festzusetzen. Dabei wäre aus den oben dargelegten Gründen (9) die Regelung von 1926 zu bevorzugen, nach der die die Pauschale einer Ausgabenart übersteigenden tatsächlichen Ausgaben nur insoweit als zusätzlich abzugsfähig anerkannt werden dürfen, als sie die Pauschale der anderen Ausgabenart übersteigen.

Der Verlustausgleich, dessen Durchführung dem britischen Arbeitnehmer vor dem Krieg versagt war und heute erlaubt ist, war in Deutschland bis 1948 insofern fragwürdig geregelt, als er sich bei Lohnsteuerpflichtigen - im Gegensatz zu den übrigen Einkommensteuerpflichtigen - im allgemeinen gar nicht oder nur unvollkommen steuermindernd auswirken konnte. Das lag im wesentlichen daran, daß einmal für die Lohnsteuerpflichtigen die Voraussetzungen zur Durchführung eines Verlustausgleichs erschwert waren und/oder zum anderen während eines langen Zeitraumes ein Verbot der Erstattung von Lohnsteuern bestand. Die Durchführung des Verlustausgleichs war dadurch erschwert, daß entweder die Verluste zusammen mit den übrigen abzugsfähigen Ausgaben (Werbungskosten) die für letztere festgesetzte Pauschale übersteigen mußten, ehe sie in der Veranlagung berücksichtigt wurden, oder daß die Verluste nur als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden konnten. In diesem Fall sind Ausgaben nur unter bestimmten engen Voraussetzungen und regelmäßig nur teilweise abzugsfähig, wie später im Zusammenhang mit den Aufwendungen dargestellt wird, die dem Haushalt aus der Erwerbstätigkeit der Ehefrau zusätzlich entstehen. Ist ein Verlustausgleich vorgenommen, kann seine steuermindernde Wirkung durch das Verbot der Steuererstattung vereitelt werden. Alle diese Regelungen, die zwar zu einer Einsparung der Veranlagungsarbeit bei der Finanzverwaltung beitragen können, sind jedoch mit einer Besteuerung nach der Leistungshäufigkeit nicht vereinbar.

(9) s. Teil I, Kap. II, Abschn. 3

Bemerkenswert ist die seit 1958 in der Bundesrepublik bestehende Regelung zur Berücksichtigung von Verlusten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die sich aus gewissen Sonderabschreibungen ergeben. Diese Regelung schafft zwar der Finanzverwaltung zu der notwendigen Veranlagung weitere Arbeit im Zusammenhang mit den Eintragungen auf der Steuerkarte. Sie bringt aber dem Lohnsteuerpflichtigen die Steuerersparnisse schon während des Lohnsteuerabzugs und nicht erst nach der Veranlagung ein.

Den Aufwendungen, die aus der Erwerbstätigkeit der Hausfrau einem Haushalt zusätzlich entstehen und die nach allgemeiner Auffassung als leistungsmindernd möglichst in Form eines Freibetrags anzuerkennen wären (10), wird in Großbritannien durch die seit 1920 ununterbrochen bestehende additional personal allowance Rechnung getragen. Mit ihr werden aber wohl seit ihrer Erhöhung auf den Ledigenfreibetrag noch andere Zwecke verfolgt. In Deutschland war die Art der Berücksichtigung der erwähnten Aufwendungen wechselvoll. Ihre Geltendmachung als Werbungskosten (bis 1925) ermöglichte es, den tatsächlichen Verhältnissen im Einzelfall am nächsten zu kommen und insoweit die Leistungsfähigkeit am exaktesten zu ermitteln. Auf der anderen Seite verursachte es der Finanzverwaltung größere Arbeit als eine Pauschalierung. Ob allerdings eine Pauschale stets die Höhe des Ledigenfreibetrags haben soll wie z. B. nach den Vorschriften des EStG 1925, kann fraglich sein. Die additional personal allowance lag bis zum letzten Krieg unterhalb des Ledigenfreibetrags und wurde dann vornehmlich aus beschäftigungspolitischen Gründen an letzteren angeglichen. Heute können in Deutschland die in Rede stehenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen dafür erfüllt sind (11). Danach ist die Abzugsfähigkeit zunächst einmal nur insoweit möglich, als die in Betracht kommenden Aufwendungen die zumutbare Eigenbelastung überschreiten. Diese ist nach der Höhe der Einkünfte und nach der Zahl der Familienangehörigen gestaffelt, wird in Prozenten der Gesamteinkünfte der Ehegatten berechnet und beträgt z. B. für ein Ehepaar mit 2 Kindern und Einkünften von mehr als 3.000 DM jährlich 3 v. H., bei Einkünften von mehr als 3.000 DM 4 v. H. Bleiben die Aufwendungen unterhalb dieser Grenze, entfällt ihre Berücksichtigung. Außerdem sind noch weitere Voraussetzungen hinsichtlich der Art der Ausgaben zu beachten. So sind z. B. die Ausgaben für die Beschäftigung einer Hausgehilfin u. a. nur dann berücksichtigungsfähig, wenn mindestens 2 unter 18 Jahre alte Kinder vorhanden und beide Ehegatten erwerbstätig sind. Der Abzug dieser Ausgaben ist dann auch nur bis zu einem Höchstbetrag von 900 DM jährlich zulässig. Da nach allem die frühere deutsche und britische Regelung in mehrfacher Hinsicht günstiger sein dürften, ...

(10) s. Teil I, Kap. II, Abschn. 4, § 3a

(11) s. Teil II, Kap. II, Abschn. 1, § 2a

wäre es empfehlenswert, die einem Haushalt infolge der Erwerbstätigkeit der Hausfrau entstehenden Ausgaben wieder durch einen Freibetrag abgelten zu lassen, der allerdings niedriger als der Ledigenfreibetrag sein sollte.

b

Die Familienermäßigungen

Der Umfang der Ermäßigungen für Ehegatten und Kinder ist für Einkommen- und Lohnsteuerpflichtige in den beiden Ländern im allgemeinen gleich hoch. Eine Ausnahme stellt die deutsche Regelung von 1925 dar, nach der Arbeitnehmer höhere Familienermäßigungen erhielten als die übrigen Einkommensteuerpflichtigen. Gegen diese Regelung ist außer den bereits angeführten grundsätzlichen Bedenken (12) noch folgendes nachzutragen: Das Argument zur Begründung höherer Kinderermäßigungen für Lohnsteuerpflichtige, daß bei den Einkommensteuerpflichtigen vielfach die Kinder im Betrieb tätig seien, dürfte kaum stichhaltig sein. Abgesehen von der gesetzlichen Beschränkung der Kinderarbeit dürfte eine nachhaltig produktive Mitarbeit im elterlichen Betrieb von Kindern erst von einem gewissen Alter ab zu erwarten sein. Sind Kinder arbeitsfähig, werden wahrscheinlich auf die Dauer nur diejenigen Kinder im elterlichen Betrieb mitarbeiten, die entweder den Betrieb übernehmen oder mindestens in der Branche des elterlichen Betriebes bleiben wollen. Weiter trifft das angeführte Argument nicht auf die Fälle zu, in denen der Steuerpflichtige keinen Gewerbebetrieb besitzt und z. B. nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen bezieht. In diesen Fällen sollte nach dem Entwurf des EStG 1925 gleichfalls nur die niedrigere Kinderermäßigung verrechnet werden.

Während Kinderermäßigungen in Großbritannien nur einmal gewährt werden, erhielt in Deutschland zeitweilig die mitarbeitende Ehefrau Kinderermäßigungen in derselben Höhe wie der Mann. Diese Regelung gehört zusammen mit dem 1941 angeordneten Fortfall des Hinzurechnungsbetrags beim Arbeitslohn der Ehefrau zu jenen kriegsbedingten Maßnahmen, mit denen die Erwerbstätigkeit der Ehefrau gefördert werden sollte und die in ähnlicher Weise auch in Großbritannien zu finden sind. Ein Bild von der Steuerersparnis, die der Ehefrau aus der Kinderermäßigung erwuchs, vermittelt Tabelle 25.

(12) s. Teil I, Kap. II, Abschn. 4, § 3 a

Tabelle 25 : Die Lohnsteuerbelastung der Ehefrauen nach dem Lohnsteuertarif des EStG 1939 a)

Mtl. Bezüge in RM	L o h n s t e u e r i n R M			
	ohne Kinderermäßigung, mit Hinzurechnungsbetrag	mit Kinderermäßigung, ohne Hinzurechnungsbetrag		
		kinderlos verh.	verh. u. 1 Kind	verh. u. 2 Kinder
1	2	3	4	5
100	4,42	-	-	-
150	8,84	4,42	1,82	-
200	14,30	8,84	5,98	4,16
300	27,04	21,06	15,34	11,18
400	38,48	31,72	22,88	17,16
500	55,64	46,80	35,88	16,--

(Anmerkungen : a) Lohnsteuertabelle zum EStG i. d. F. v. 27. 2. 1939, RGBI 1939 I S. 297)

Aus Tabelle 25 geht hervor, daß infolge der Einführung von Kinderermäßigungen für die Ehefrau und der Beseitigung des Hinzurechnungsbetrags relativ und absolut nicht unbeträchtliche Steuerermäßigungen auftreten konnten. In den unteren Einkommensgruppen beliefen sie sich bei zunehmender Kinderzahl teilweise auf 100 v. H. In den oberen Einkommensgruppen, z. B. bei einem Monatsgehalt von 500 RM sind ebenfalls Ermäßigungen von immerhin 36 v. H. bei Ehefrauen mit 1 Kind und 53 v. H. bei solchen mit 2 Kindern festzustellen. Demgegenüber hat die britische erwerbstätige Ehefrau während des Krieges nur eine Erhöhung der additional personal allowance auf den Ledigenfreibetrag bekommen. Die doppelte Gewährung von Kinderermäßigungen an Lohnsteuerpflichtige ist jedoch äußerst problematisch. Eheleute, deren Einkommen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthielt, bekamen Kinderermäßigung nur einmal angerechnet. Insoweit ist zunächst eine Differenzierung nach Einkommen- und Lohnsteuerpflichtigen auftreten, und zwar bei den veranlagten und nichtveranlagten Lohnsteuerpflichtigen sowie innerhalb der letzteren. Überschritten die zusammengerechneten Einkünfte von 2 erwerbstätigen Ehegatten die in den Vorschriften des EStG 1939 festgelegte allgemeine Veranlagungsgrenze für Lohnsteuerpflichtige in Höhe von 8.000 RM jährlich, erfolgte eine Veranlagung. Dabei wurde das Einkommen nicht der Lohn-, sondern der Einkommensteuertabelle unterworfen mit der Folge, daß Kinderermäßigungen nur einmal angerechnet wurden. Innerhalb der nichtveranlagten Lohnsteuerpflichtigen ergab sich eine ungleichmäßige Behandlung daraus, daß in allen Fällen, in denen nur ein Ehegatte erwerbstätig war, Kinderermäßigungen nur einmal gewährt wurden. Eine doppelte Verrechnung von Kinder-

ermäßigungen fand demnach nur bei den Lohnsteuerpflichtigen statt, bei denen beide Ehegatten erwerbstätig waren. Diese bekamen aus beschäftigungs- politischen Gründen ein höheres steuerfreies Existenzminimum als die übrigen Steuerpflichtigen zugebilligt. Auch hierin kann man eine Differenzierung des Existenzminimums nach sozialen Gruppen erblicken, die nicht erwünscht ist.

Eine wohl abnorme Einrichtung, die im britischen Einkommensteuerrecht kaum ein Äquivalent hat, dürfte der 1956 geschaffene Sonderfreibetrag sein, der den Eheleuten dann gewährt wurde, wenn die Ehefrau keine ausscheidungs- fähigen Einkünfte bezog. Zunächst kann davon ausgegangen werden, daß bei der Einkommensteuer die Freibeträge namentlich als steuerfreies Existenzmi- nimum und als Pauschalen für abzugsfähige Ausgaben der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dienen sollen. Für keinen dieser Zwecke war nach der Begründung der Sonderfreibetrag vorgesehen. Er ist dann wohl kaum mit einer leistungsgerechten Besteuerung vereinbar. Weiter ist zweifelhaft, ob der Son- derfreibetrag geeignet war, die Neigung der Ehefrauen mit Kindern zu markt- wirtschaftlicher Erwerbstätigkeit zu unterdrücken. Zur Untersuchung dieses Zusammenhanges ist von der den Eheleuten erwachsenen Lohnsteuerbelastung auszugehen. Denn sie beeinflußt einmal die Handlungen der Steuerpflichti- gen und damit auch die besagte Neigung der Hausfrauen, und zum anderen wird die Steuerlast mitbestimmt durch den Tarif, in den der Sonderfreibetrag damals eingebaut war.

Tabelle 26 : Die Lohnsteuerbelastung eines Ehepaares mit 2 Kindern nach der für 1957 geltenden Lohnsteuertabelle ^{a)}

Mtl. Bezüge des Mannes	Mann als Alleinver- diener	Die Frau verdient monatl. 200 DM mit Lohnsteuer in DM		
		des Mannes	der Frau	zusammen
1	2	3	4	5
400	-	-	2,25	2,25
600	18,40	21,75 ^{b)}	2,25	24,--
800	55,15	59,40	2,25	61,65

(Anmerkungen : a) Lohnsteuertabelle im BStBl 1957 I S. 49 ff.

b) Die im Vergleich zu Sp. 2 höhere Lohnsteuer des Mannes ergibt sich daraus, daß dessen Bezüge wegen der Mitar- beit seiner Frau vor Anwendung der Steuertabelle um einen Betrag von jährlich 250 DM bzw. mtl. 20,80 zu erhöhen sind.)

Aus Tabelle 26 ist ersichtlich, daß die Lohnsteuer von 0 DM auf 18,40 DM

steigt, wenn sich die Einnahmen des Mannes als Alleinverdiener von 400 DM auf 600 DM erhöhen. Bleibt dagegen der Ehemann bei seinen Bezügen von 400 DM und verdient die Frau 200 DM dazu, beläuft sich die gesamte Lohnsteuer auf nur 2,25 DM. Die marginale Belastung beträgt im 1. Fall etwa 9 v. H. und im 2. Fall rd. 1 v. H. Die Mitarbeit der Ehefrau führt zu einer geringeren marginalen Belastung als ein zusätzliches Einkommen des Mannes. Diese Ergebnisse verändern sich nicht wesentlich, wenn etwa eine größere Kinderzahl oder ein höheres Einkommen der Frau zugrunde gelegt werden. Nach allem war die durch das Einkommen der Frau hervorgerufene marginale Steuerbelastung nach dem damaligen Lohnsteuertarif so gering, daß steuerliche Erwägungen vermutlich vernachlässigt worden sein dürften bei der Frage, ob die Ehefrau eine bezahlte Beschäftigung annehmen soll. Dann dürfte auch der Sonderfreibetrag den ihm zugedachten Zweck kaum erfüllt haben. Ein weiterer Einwand gegen den Sonderfreibetrag ist erhebungstechnischer Art. Da dieser Betrag in der Lohnsteuertabelle verrechnet war, machte das Vorhandensein ausscheidungsfähiger Einkünfte bei der Ehefrau die Eintragung eines Hinzurechnungsbetrags in der Steuerkarte des Mannes erforderlich, um die steuermindernde Wirkung des Freibetrags auszugleichen. Daraus ergab sich zusätzliche Verwaltungsarbeit nicht nur für die Finanzverwaltung, sondern auch für den Arbeitgeber, der die Eintragung in der Steuerkarte besonders beachten mußte.

C

Sonstige Ermäßigungen

Da die Differenziation als steuerliche Begünstigung des Arbeitseinkommens gegenüber dem Besitzeinkommen auch die Lohnsteuerpflichtigen trifft, soll hier auf die diesbezüglichen Ermäßigungen und ihre Problematik eingegangen werden. Der Differenziation dienen in Großbritannien die earned income allowance, in Deutschland die Vermögensteuer. Sie ist jedoch in beiden Ländern nicht konsequent verwirklicht. Darf in Großbritannien die earned income allowance auch von kleinen Einkommen (reinen Kapital- oder gemischten Einkommen) bis £ 400 bzw. £ 800 bei alten Personen abgezogen werden, so ist für Deutschland darauf hinzuweisen, daß hier die Vorbelastung der Kapitaleinkommen bis zur Höhe der Vermögensteuerfreibeträge entfällt (13). Hinzu

- (13) Nach dem derzeitigen Vermögensteuergesetz unter Berücksichtigung des Steuer-Änderungsgesetzes v. 13. 7. 1961, BGBl 1961 I S. 981 betragen u. a. die Freibeträge für den Steuerpflichtigen, seine Frau und für jedes noch nicht 18 Jahre alte Kinde jeweils DM 20.000, davor DM 10.000.

kommt die schon erörterte Einkommensteuerfreiheit der sonstigen Einkünfte eines Arbeitnehmers und damit auch des Kapitaleinkommens bis zu 800 DM, wenn das Gesamteinkommen 24.000 DM jährlich nicht übersteigt. Diese Ausnahmeregelungen stellen eine Begünstigung des Kapitaleinkommens dar, die in Deutschland zweifacher Art ist. Sie kann in Deutschland bei einem viel größeren Kreis von Lohnsteuerpflichtigen eintreten als in Großbritannien. Hier kamen wegen der einkommensmäßigen Beschränkung der Begünstigung - abgesehen von den alten Personen - nur Lohnsteuerpflichtige mit niedrigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Betracht. So verdienten 1955/56 Einnahmen dieser Art bis zu jährlich £ 249 etwa 11 v.H. und Einnahmen bis zu jährlich £ 299 ca. 20 v.H. aller Lohnsteuerpflichtigen (14). In Deutschland kommen für die Begünstigung fast alle Lohnsteuerpflichtigen in Frage, weil hier nur ein äußerst geringer Prozentsatz von Lohnsteuerpflichtigen 24.000 DM jährlich und mehr verdient. Daraus ergibt sich weiter, daß im Gegensatz zu Großbritannien in Deutschland auch Lohnsteuerpflichtige höherer Einkommensgruppen eine Begünstigung des Kapitaleinkommens erfahren. Nun könnte man die britische Art der Begünstigung kleiner Kapitaleinkommen und die deutsche Einrichtung der Vermögensteuerfreibeträge insofern auf eine Stufe stellen und hinnehmen, als dadurch etwa aus sozialpolitischen Gründen für die Bezieher niedrigerer Einkommen die Steuerlast gemildert werden soll. Weitergehende Ausnahmen zugunsten des Kapitaleinkommens (15) könnten aber die Anwendung des Grundsatzes der Differenziation überhaupt in Frage stellen. Daher wäre auch von diesem Standpunkt aus gesehen die Einbeziehung sämtlicher Einkünfte eines Lohnsteuerpflichtigen in die Einkommensteuerpflicht in Deutschland zu empfehlen.

Abschnitt 2

Die Erhebung der Lohnsteuer

§ 1

Zur Durchführung des Abzugsverfahrens

a

Allgemeine Bemerkungen

Geht man von den in Teil I gefundenen Grundtypen aus, zeigt sich, daß in Großbritannien zunächst Typ I vorlag und während des letzten Krieges mit dem P. A. Y. E. -System ein Abzugsverfahren vom Typ III geschaffen wurde.

(14) One Hundred and First Report a. a. O. S. 68 Tabelle 56

(15) Hier wäre auch noch die völlige Befreiung von Zinsen bestimmter Wertpapiere von der Einkommensteuer nach den §§ 3 u. 3a EStG 1959 anzuführen

Dieser Typ besteht in Deutschland praktisch seit 1920, wenn man von dem Verfahren vom Typ II a einmal absieht, das nur sehr kurze Zeit bestanden hat. Es ist aber hervorzuheben, daß in Großbritannien Typ III von Anfang an einen Lohnsteuerausgleich implizierte, während in Deutschland für lange Zeit ein Verbot der Erstattung von Lohnsteuer bestand.

Eine typische Eigenart des P. A. Y. E. -Systems ist das kumulative Element, in dem man einen wesentlichen Unterschied zum deutschen Lohnsteuerabzugsverfahren erblicken kann. Die Kumulation bedeutet, daß Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer das vom Beginn des Steuerjahres bis zum jeweiligen Zeitpunkt des Bezugs von Arbeitslohn (Gehalt, Lohn usw.) aufgelaufene steuerpflichtige Einkommen (total taxable pay to date) ist. Dagegen sind in Deutschland die Bruttoeinnahmen des jeweiligen Lohnzahlungszeitraumes die Bemessungsgrundlage. Das P. A. Y. E. -System enthält einen in gewisser Weise sich automatisch vollziehenden Lohnsteuerausgleich; ein solcher Ausgleich kann in Deutschland grundsätzlich erst nach Ablauf eines Jahres erfolgen.

Das P. A. Y. E. -System hat in Großbritannien heftige Kritik erfahren. So wird diesem Abzugsverfahren ein gefährlicher "disincentive" -Effekt zugeschrieben (16). Es wird behauptet, daß sich der progressive Charakter der "income tax" gerade infolge der Arbeitsweise des P. A. Y. E. -Systems leistungshemmend auswirke. Dieses System fördere das Fernbleiben von der Arbeit u. U. durch Steuerrückzahlungen und bilde schließlich ein Hindernis in Unternehmungen, die leistungserhöhende Entlohnungssysteme einführen wollten. Diese Auffassung läßt sich jedoch kaum aufrechterhalten angesichts der Ergebnisse von gründlichen Untersuchungen, welche die schon oft angeführte "Royal Commission" und die von ihr beauftragten Stellen durchgeführt haben. So hat der "National Coal Board" in 5 000 Fällen bei 15 verschiedenen Gruben eine Befragung hinsichtlich des freiwilligen Fernbleibens von der Arbeit durchgeführt und festgestellt, daß steuerliche Erwägungen nur in einem Drittel Prozent aller untersuchten Fälle für die verlorenen Schichten verantwortlich gemacht werden konnten. Desgleichen hat die Befragung von Industrieratern ergeben (17), daß das P. A. Y. E. -System weder auf das Fernbleiben von der Arbeit noch auf die Bewirkung zusätzlicher Leistungen einen bedeutsamen Effekt ausübt. Weiter hat der "Government Social Survey" Untersuchungen über die Einstellung der "productive workers" zum P. A. Y. E. -System und die Wirkungen der "income tax" auf die "incentives" angestellt und dabei die "operative and supervisory grades engaged in productive employment who could or did work overtime and were paid incentives" (18) erfaßt. Dabei zeigte sich,

(16) Second Report a. a. O. S. 13 Ziff. 38 ff.

(17) ebd. S. 13 Ziff. 40

(18) ebd. S. 92 Ziff. 13

daß nur wenige Arbeitnehmer über die Wirkungsweise der Einkommensbesteuerung so genau informiert waren, daß sie diesen Faktor bei ihrem arbeitsmäßigen Verhalten hätten zutreffend berücksichtigen können (19). Wieviel Prozent der Befragten von den nachstehenden Punkten Kenntnis zu haben behaupteten, geht aus folgender Übersicht hervor :

	v. H.
1) ob Steuer gezahlt wird oder nicht	95
2) Höhe des in der letzten Woche abgeführten Betrags (von den unter 1) genannten)	93
3) Steuertarif, zu dem die Steuer abgeführt wurde	68
4) Grenze, von der ab Steuern überhaupt bzw. zu einem höheren Satz zu zahlen sind	65
5) Steuertarif, gezahlte Steuer, Einkommensgrenzen	23

Die unter 5) vermerkte Prozentsatz vermindert sich auf 3-5 v. H., wenn die Fälle ausgeschlossen werden, in denen sich die Kenntnisse über die erfragten Punkte als falsch erwiesen haben. Beschwerden über das P. A. Y. E. -System haben nur etwa jeweils 3 v. H. der befragten Männer und Frauen geäußert (20). Der "Government Social Survey" kommt zum Schluß (21), daß die Untersuchungen den Beweis für eine nachhaltige Beeinträchtigung der Leistungen durch die Einkommensteuer in ihrer jetzigen Form nicht ergeben hätten. Die "Royal Commission" meint nach allem, daß das P. A. Y. E. -System "has, as a result, come to be used as a whipping boy when real source of discontent or reasons for absenteeism are quite unconnected with taxation" (22).

Dem P. A. Y. E. -System wird weiter vorgeworfen, daß es zu kompliziert und unverständlich und daß seine Durchführung für die Finanzverwaltung und die Arbeitgeber zuviel Arbeit erfordere und zu kostspielig sei. Dieser Vorwurf dürfte von deutschen Lohnsteuerabzugsverfahren aus gesehen nicht ganz unberechtigt sein, wie sich noch zeigen wird. Die "Royal Commission" sieht aber im P. A. Y. E. -System einen ungeheuer großen Vorteil darin, "that it keeps the taxpayer's liabilities in line with his current earnings, and at the same time it enables the Inland Revenue to dispense with a large number of end of year adjustments of tax liabilities" (23). Ein nichtkumulatives Verfahren erfordere aus Gründen der steuerlichen Gerechtigkeit (equity) "end of year assessments", wobei das "administrative problem becomes formidable" (24). Hinsichtlich

(19) Second Report a. a. O. S. 91 Appendix I Ziff. 4

(20) ebd. S. 91 Ziff. 2

(21) ebd. S. 92 Ziff. 9

(22) ebd. S. 13 Ziff. 40

(23) ebd. S. 27 Ziff. 86

(24) ebd. S. 27 Ziff. 87

der Unverständlichkeit und Kompliziertheit des Abzugsverfahrens führt die 'Royal Commission' einen Gedanken an, der bereits im Teil I angedeutet wurde (25). Die Kritik am P. A. Y. E. -System reflektiere vielfach einen in den Lohnsteuerpflichtigen aufkommenden Verdacht, daß sich die "Schedule D taxpayers" bei der Veranlagung ihrer Einkommen und der Geltendmachung abzugsfähiger Ausgaben in einer günstigeren Position befänden (26),

Der Aufwand an Arbeit und sonstigen Mitteln wie Formularen usw. im P. A. Y. E. -System dürfte nicht nur aus britischer Sicht, sondern auch im Vergleich zum deutschen Abzugsverfahren beträchtlich sein. Dabei sollen die britischen Bemühungen um eine Vereinfachung nicht übersehen werden. Es sei hier erinnert an die Einschränkung der finanzamtlichen Mitteilungen über die unverändert gebliebenen Kennziffern an die Arbeitnehmer und an die Einführung eines modifizierten Abzugsverfahrens für die wöchentlich entlohten Arbeiter. Im letzteren Fall kann zwar in den Betrieben die Arbeit insofern erleichtert werden, als die sonst allwöchentlich fällige kumulative Abrechnung nur noch in jeder 2. Woche erledigt werden muß. Auf der anderen Seite erfordert dieses System jedoch besondere Steuertabellen und Steuerkarten,

Dank der Kumulation entfallen für die britische Finanzverwaltung die jährlichen Abschlußarbeiten bezüglich eines Lohnsteuerausgleichs fast vollständig. Dafür erwächst ihr aber eine erhebliche Arbeit mit der Ermittlung des für die Familienermäßigungen notwendigen Familienstandes, der abzugsfähigen Ausgaben usw., kurz mit der Vorbereitung des Abzugsverfahrens. Diese vorbereitende Tätigkeit der britischen Steuerinspektoren wird als so umfangreich angesehen, daß sie gelegentlich als eine Art Vorveranlagung bezeichnet wurde (27). Es ist aber zu bemerken, daß sich diese Arbeit alljährlich auf nur etwa 30 v. H. aller Lohnsteuerpflichtigen bezieht, da nach den obigen Darlegungen Arbeitnehmer mit einem Jahreseinkommen von weniger als £ 600 (das waren 1955/56 rd. 73 v. H. aller Lohnsteuerpflichtigen (28)) ihre Steuererklärung im allgemeinen in jedem dritten Jahr abgeben. Immer hin dürfte der britischen Finanzverwaltung noch beträchtliche Arbeit verbleiben. Die deutschen Finanzämter brauchen sich mit einer vorbereitenden Tätigkeit kaum zu befassen, da die abzugsfähigen Ausgaben in Form von Pauschalen verrechnet sind und die Ermittlung der Personenstandsverhältnisse bzw. die Bestätigung der Familienermäßigungen durch die Gemeindebehörden erfolgt. Für sie ist im Verlauf der Entwicklung des Abzugsverfahrens eine Vereinfachung ihrer Arbeit noch insofern eingetreten, als seitdem Aufkommen gesetzlicher Steuertabellen in den Steuerkarten lediglich die Steuer-

(25) Teil I, Kap. I, Abschn. 3

(26) Second Report a. a. O. S. 24 Ziff. 76

(27) Finanzbericht a. a. O. S. 34

(28) Errechnet aufgrund der Angaben im One Hundred and First Report a. a. O. S. 68 Tabelle 56

trotzdem eine wirksame Kontrolle ermöglicht werden. Das ist daraus ersichtlich, daß die Anzahl der Belegarten reduziert und für die Betriebe die Arbeit des Ausschreibens und Absendens vermindert wurde. Das deutsche Belegverfahren hat seit geraumer Zeit keine Kritik und keine Änderungen erfahren, so daß es den Erfordernissen entsprechen dürfte. Das britische Belegverfahren erscheint umfangreicher und aufwendiger. Es enthält rd. 29 Belegarten gegen 3-4 im deutschen Verfahren. Die kumulativen Aufzeichnungen dürften mehr Aufwand erfordern als die Führung des Lohnkontos. Hinzu kommt, daß in Deutschland Lohnsteuerbescheinigungen auf der Steuerkarte vermerkt werden, in Großbritannien dagegen gesondert auf einem Formular ausgestellt werden müssen. Weiter ist auf die vom britischen Arbeitgeber alljährlich anzufertigende Jahresaufstellung hinzuweisen, die in Deutschland schon vor etwa 30 Jahren beseitigt wurde. Gleich ist in beiden Verfahren die Ausschreibung einer Lohnsteueranmeldung (remittance card) und die Ablieferung der Steuerkarten. Als vorteilhaft kann schließlich die britische Regelung der kostenlosen Bereitstellung von Steuertabellen an die Arbeitgeber angesehen werden. Insgesamt gesehen dürfte der Wirtschaft das P. A. Y. E. -System mehr kosten als das deutsche Lohnsteuerabzugsverfahren (29).

§ 2

Sonderfragen

a

Die Ehegattenbesteuerung

Hinsichtlich der Einkünfte der Ehegatten hat man in Großbritannien am Prinzip der Haushaltsbesteuerung festgehalten. Dagegen wurden in Deutschland die Ehegatten mit ihren sämtlichen Einkünften nur zeitweise zusammenveranlagt: 1920, 1934-1941 und seit 1958, falls Zusammenveranlagung beantragt wird. Im übrigen konnten stets gewisse Einkünfte der Ehefrau von der Zusammenveranlagung ausgeschieden werden. Diese Ausnahmen wurden im wesentlichen aus sozial- und beschäftigungspolitischen Gründen zugelassen, sie verletzten aber das Prinzip der Haushaltsbesteuerung. Ausscheidungsfähig waren 1921 - 1934 die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, 1941 - 1954 nur die zuletzt genannten Einkünfte, und 1954 - 1958 waren es die Einkünfte aus selbständiger, aus nichtselbständiger Arbeit und in begrenztem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

(29) siehe auch Finanzbericht a. a. O. S. 35

Zur steuerlichen Behandlung des Kindereinkommens sei kurz bemerkt, daß in Großbritannien die Kinder selbständig veranlagt werden. Allerdings möchte die "Royal Commission" das Kapitaleinkommen der Kinder mit dem elterlichen Einkommen zusammenveranlagt wissen, um Steuerumgehungen durch Vermögensübertragungen zu vermeiden (30). Das würde der oben angedeuteten Auffassung entsprechen (31), wonach das Kind mit seinem Arbeitseinkommen selbständig, hinsichtlich des Kapitaleinkommens mit den Eltern zusammen zu veranlagten wäre. In Deutschland wurden die Kinder bis 1934 mit ihren Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit getrennt veranlagt, seitdem ist auch die erstgenannte Einkunftsart in die Zusammenveranlagung mit dem elterlichen Einkommen einbezogen. Die Beibehaltung der getrennten Veranlagung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eines Kindes erscheint nicht ganz verständlich vom Standpunkt der 1934 zugunsten einer uneingeschränkten Zusammenveranlagung der Ehegatten angeführten Begründung, wonach die bis dahin bestehende steuerliche Begünstigung des Doppelverdienens abgeschafft werden sollte.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren hat der deutsche Gesetzgeber 1934 die Zusammenveranlagung mit Hilfe des Verfahrens des Hinzurechnungsbetrages zu verwirklichen versucht. Wie früher gezeigt wurde, dürfte sich dabei für die Mehrheit der Fälle nicht die einer Zusammenveranlagung entsprechenden steuerliche Belastung ergeben haben. Das Verfahren kann als ein beachtlicher Versuch gewertet werden, die Haushaltsbesteuerung hinsichtlich der Ehegatten im Lohnsteuerabzugsverfahren überhaupt zu realisieren. Es dürfte aber die Leistungsfähigkeit der Ehegatten nur unvollständig erfaßt haben und außerdem in seiner Durchführung relativ kompliziert gewesen sein.

Im Vergleich dazu ist das 1958 eingeführte Splitting für die Finanzverwaltung und den Arbeitgeber einfach und leicht zu handhaben. Die Belastung für die Ehegatten innerhalb der Zone des Proportionaltarifs ist gleich hoch wie bei einer formellen Veranlagung, so daß man insoweit von einer leistungsgerechten Besteuerung sprechen könnte. Veranlagungen der Ehegatten werden regelmäßig erst erforderlich, wenn das gemeinsame Einkommen die Proportionalzone übersteigt. Von Mängeln ist aber auch dieses Verfahren nicht ganz frei. Sie ergeben sich im wesentlichen aus der Problematik des Splitting und daraus, daß die Verbindung einer breiten proportionalen Eingangsstufe mit der direkten Progression eine gleichförmige verzögerte Progression verhindern kann.

Bei einer Betrachtung der Ehegattenbesteuerung in Großbritannien ist zunächst an die beiden Vergünstigungen für das Arbeitseinkommen der Ehefrau in Form

(30) Second Report a. a. O. S. 38 Ziff. 124

(31) s. Teil I, Kap. II, Abschn. 4, § 3b

trotzdem eine wirksame Kontrolle ermöglicht werden. Das ist daraus ersichtlich, daß die Anzahl der Belegarten reduziert und für die Betriebe die Arbeit des Ausschreibens und Absendens vermindert wurde. Das deutsche Belegverfahren hat seit geraumer Zeit keine Kritik und keine Änderungen erfahren, so daß es den Erfordernissen entsprechen dürfte. Das britische Belegverfahren erscheint umfangreicher und aufwendiger. Es enthält rd. 29 Belegarten gegen 3-4 im deutschen Verfahren. Die kumulativen Aufzeichnungen dürften mehr Aufwand erfordern als die Führung des Lohnkontos. Hinzu kommt, daß in Deutschland Lohnsteuerbescheinigungen auf der Steuerkarte vermerkt werden, in Großbritannien dagegen gesondert auf einem Formular ausgestellt werden müssen. Weiter ist auf die vom britischen Arbeitgeber alljährlich anzufertigende Jahresaufstellung hinzuweisen, die in Deutschland schon vor etwa 30 Jahren beseitigt wurde. Gleich ist in beiden Verfahren die Ausschreibung einer Lohnsteueranmeldung (remittance card) und die Ablieferung der Steuerkarten. Als vorteilhaft kann schließlich die britische Regelung der kostenlosen Bereitstellung von Steuertabellen an die Arbeitgeber angesehen werden. Insgesamt gesehen dürfte der Wirtschaft das P. A. Y. E. -System mehr kosten als das deutsche Lohnsteuerabzugsverfahren (29).

§ 2

Sonderfragen

a

Die Ehegattenbesteuerung

Hinsichtlich der Einkünfte der Ehegatten hat man in Großbritannien am Prinzip der Haushaltsbesteuerung festgehalten. Dagegen wurden in Deutschland die Ehegatten mit ihren sämtlichen Einkünften nur zeitweise zusammenveranlagt: 1920, 1934-1941 und seit 1958, falls Zusammenveranlagung beantragt wird. Im übrigen konnten stets gewisse Einkünfte der Ehefrau von der Zusammenveranlagung ausgeschieden werden. Diese Ausnahmen wurden im wesentlichen aus sozial- und beschäftigungspolitischen Gründen zugelassen, sie verletzten aber das Prinzip der Haushaltsbesteuerung. Ausscheidungsfähig waren 1921 - 1934 die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, 1941 - 1954 nur die zuletzt genannten Einkünfte, und 1954 - 1958 waren es die Einkünfte aus selbständiger, aus nichtselbständiger Arbeit und in begrenztem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

(29) siehe auch Finanzbericht a. a. O. S. 35

Zur steuerlichen Behandlung des Kindereinkommens sei kurz bemerkt, daß in Großbritannien die Kinder selbständig veranlagt werden. Allerdings möchte die "Royal Commission" das Kapitaleinkommen der Kinder mit dem elterlichen Einkommen zusammenveranlagt wissen, um Steuerumgehungen durch Vermögensübertragungen zu vermeiden (30). Das würde der oben angedeuteten Auffassung entsprechen (31), wonach das Kind mit seinem Arbeitseinkommen selbständig, hinsichtlich des Kapitaleinkommens mit den Eltern zusammen zu veranlagten wäre. In Deutschland wurden die Kinder bis 1934 mit ihren Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit getrennt veranlagt, seitdem ist auch die erstgenannte Einkunftsart in die Zusammenveranlagung mit dem elterlichen Einkommen einbezogen. Die Beibehaltung der getrennten Veranlagung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eines Kindes erscheint nicht ganz verständlich vom Standpunkt der 1934 zugunsten einer uneingeschränkten Zusammenveranlagung der Ehegatten angeführten Begründung, wonach die bis dahin bestehende steuerliche Begünstigung des Doppelverdienens abgeschafft werden sollte.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren hat der deutsche Gesetzgeber 1934 die Zusammenveranlagung mit Hilfe des Verfahrens des Hinzurechnungsbetrages zu verwirklichen versucht. Wie früher gezeigt wurde, dürfte sich dabei für die Mehrheit der Fälle nicht die einer Zusammenveranlagung entsprechenden steuerliche Belastung ergeben haben. Das Verfahren kann als ein beachtlicher Versuch gewertet werden, die Haushaltsbesteuerung hinsichtlich der Ehegatten im Lohnsteuerabzugsverfahren überhaupt zu realisieren. Es dürfte aber die Leistungsfähigkeit der Ehegatten nur unvollständig erfaßt haben und außerdem in seiner Durchführung relativ kompliziert gewesen sein.

Im Vergleich dazu ist das 1958 eingeführte Splitting für die Finanzverwaltung und den Arbeitgeber einfach und leicht zu handhaben. Die Belastung für die Ehegatten innerhalb der Zone des Proportionaltarifs ist gleich hoch wie bei einer formellen Veranlagung, so daß man insoweit von einer leistungsgerechten Besteuerung sprechen könnte. Veranlagungen der Ehegatten werden regelmäßig erst erforderlich, wenn das gemeinsame Einkommen die Proportionalzone übersteigt. Von Mängeln ist aber auch dieses Verfahren nicht ganz frei. Sie ergeben sich im wesentlichen aus der Problematik des Splitting und daraus, daß die Verbindung einer breiten proportionalen Eingangsstufe mit der direkten Progression eine gleichförmige verzögerte Progression verhindern kann.

Bei einer Betrachtung der Ehegattenbesteuerung in Großbritannien ist zunächst an die beiden Vergünstigungen für das Arbeitseinkommen der Ehefrau in Form

(30) Second Report a. a. O. S. 38 Ziff. 124

(31) s. Teil I, Kap. II, Abschn. 4, § 3b

der "additional personal allowance" und der zusätzlich gewährten "reduced rate relief" zu erinnern. Der Ehemann erhält gleichzeitig den Verheirateten-freibetrag. Diese Vergünstigungen können nach den obigen Darlegungen zu fragwürdigen Belastungsunterschieden zwischen den Ledigen und Verheirateten führen. Hierzu hat die "Royal Commission" festgestellt, daß der Grundsatz der Zusammenveranlagung "has been so far departed from in the present day treatment of the earnings of a married woman that there is some difficulty in deciding which to treat as the rule and which as the exception" (32). Nach allem könnte man die gegenwärtige deutsche Splittingregelung für die relativ günstigere Art der Ehegattenbesteuerung halten.

b

Mehrere Dienstverhältnisse

Bevor die britische Regelung der Besteuerung von Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen zum Vergleich herangezogen wird, sollen zunächst die deutsche Verfahren näher untersucht werden. Da das Verfahren von 1934, das mit einem Hinzurechnungsbetrag bei einer progressiven Lohnsteuertabelle arbeitete, bereits weiter oben untersucht wurde (33), brauchen insoweit nur noch die Ergebnisse verwertet zu werden.

Den in den Vorschriften von 1921, 1925 und 1958 geregelten Verfahren ist gemeinsam, daß die Besteuerung nach dem im Bereich der Lohnsteuer jeweils geltenden proportionalen Satz erfolgt. Unterschiede bestehen im wesentlichen in der Verrechnung von Abzügen, insbesondere Familienermäßigungen. Die Auswirkungen dieser Regelungen sollen an folgenden Beispielen dargestellt werden, in denen die Lohnsteuer jeweils für einen Ledigen, einen kinderlos Verheirateten und einen Verheirateten mit einem Kind errechnet ist.

A) Die Regelung von 1921 (34)

- a) Ledig : Die Jahresbezüge betragen insgesamt 6.000 M, davon entfallen auf das 1. Dienstverhältnis 3.600 M und auf das 2. Dienstverhältnis 2.400 M. (Dieselben Einkommensverhältnisse gelten auch für die Bei-

(32) Second Report a. a. O. S. 39 Ziff. 127

(33) s. Teil I, Kap. III, Abschn. 1, § 3b

(34) Die Berechnungen erfolgten nach den Tarifvorschriften des EStG unter Berücksichtigung der Gesetze v. 24. 3. 1921, RGBl 1921 I S. 313 und v. 11. 7. 1921, RGBl 1931 I S. 845 und der Einkommensteuertabelle in Georg Strutz : Handausgabe des Einkommensteuergesetzes, 3. Aufl. Berlin 1921 S. 343 ff.

spiele b u. c und für sämtliche Beispiele der Regelung von 1925).

1. Dienstverhältnis : Es werden monatlich 5 M bzw. jährlich 60 M abgeführt (10 v. H. von 3. 600 M = 360 M; dieser Betrag vermindert sich um 300 M = 120 M Ledigenfreibetrag + 180 M Werbungskostenpauschale).

2. Dienstverhältnis : Hier werden 10 v. H. von 2. 400 M = 240 M jährlich ohne Abzüge abgeführt. Die insgesamt abgeführte Lohnsteuer beläuft sich auf 240 M + 60 M = 300 M, sie entspricht der gesetzmäßigen Steuerschuld.

b) Kinderlos Verheiratet :

1. Dienstverhältnis : 10 v. H. von 3. 600 M = 360 M. Mit diesem Betrag sind Abzüge von insgesamt 420 M zu verrechnen (je 120 M für die beiden Ehegatten + 180 M Werbungskostenpauschale), so daß im 1. Dienstverhältnis 60 M Abzüge unberücksichtigt bleiben.

2. Dienstverhältnis : Es werden 10 v. H. von 2. 400 M = 240 M abgeführt, dieser Betrag ist die insgesamt abgeführte Lohnsteuer. Dagegen beträgt die Steuerschuld 10 v. H. von 6. 000 M = 600 M ./. 420 M Abzüge = 180 M. Im Abzugsverfahren sind 240 M ./. 180 M = 60 M zuviel einbehalten worden, die im Veranlagungsverfahren zu erstatten sind.

c) Verheiratet und 1 Kind : Die dem vorigen Beispiel zugrunde liegenden Abzüge von 480 M erhöhen sich jetzt um 180 M für ein Kind auf 600 M jährlich. Im 1. Dienstverhältnis wird keine Steuer, im 2. Dienstverhältnis werden 240 M abgeführt. Die Steuerschuld beträgt 10 v. H. von 6. 000 M = 600 M ./. 600 M Abzüge = 0 M. Die gesamte einbehaltene Lohnsteuer wird in der Veranlagung erstattet.

B) Die Regelung von 1925 (35)

a) Ledig :

1. Dienstverhältnis : Es werden monatlich 22 RM bzw. jährlich 264 RM (300 RM ./. 80 RM Abzüge als Ledigenfreibetrag und Werbungskostenpauschale = 220 RM, davon 10 v. H. Steuer = 22 RM x 12 = 264 RM) abgeführt.

2. Dienstverhältnis : Die abgeführte Lohnsteuer beträgt 10 v. H. von 2. 400 RM = 240 RM jährlich. Aus beiden Dienstverhältnissen werden

(35) Die Berechnungen erfolgten nach den Tarifvorschriften des EStG 1925

insgesamt 264 RM + 240 RM = 504 RM Lohnsteuer abgeführt. Dieser Betrag entspricht der Steuerschuld.

b) Kinderlos Verheiratet :

1. Dienstverhältnis : Es werden monatlich 19,80 RM bzw. jährlich 237,60 RM abgeführt (300 RM ./. 80 RM Abzüge = 220 RM. Dieser Betrag vermindert sich um 10 v.H. als Freibetrag für die Ehefrau, so daß die Lohnsteuer von 198 RM = 19,80 RM beträgt).

2. Dienstverhältnis : Es werden monatlich 18 RM bzw. jährlich 216 RM abgeführt (200 RM ./. 10 v.H. als Ehefrauenfreibetrag = 180 RM, davon 10 v.H. Lohnsteuer = 18 RM). Die insgesamt abgeführte Lohnsteuer beläuft sich auf 237,60 RM + 216 RM = 453,60 RM. Derselbe Betrag errechnet sich als Steuerschuld für Einnahmen von 6.000 RM.

c) Verheiratet und 1 Kind :

1. Dienstverhältnis : Es werden monatlich 17,60 RM bzw. jährlich 211,20 RM abgeführt (300 RM ./. 80 RM Abzüge = 220 RM ./. je 10 v.H. für die Ehefrau und das Kind = 440 RM. Die Lohnsteuer von 176 RM beträgt dann 17,60 RM).

2. Dienstverhältnis : Die Lohnsteuer beträgt monatlich 16 RM bzw. jährlich 192 RM (200 RM ./. je 10 v.H. Ermäßigung für die Ehefrau und das Kind = 160 RM, davon 10 v.H. Lohnsteuer = 16 RM). Insgesamt sind abgeführt : 211,20 RM + 192 RM = 403,20 RM, ein Betrag, der der Steuerschuld entspricht.

C) Die Regelung von 1958 (36)

- a) Ledig :** Die Jahreseinnahmen betragen 8.400 DM und verteilen sich auf das 1. Dienstverhältnis mit 6.000 DM und auf das 2. Dienstverhältnis mit 2.400 DM. (Dieselben Einkommensverhältnisse gelten für die Beispiele b u. c.) Die Lohnsteuer beträgt im 1. Dienstverhältnis nach der Lohnsteuertabelle monatlich 52 DM, im 2. Dienstverhältnis 20 v.H. von 200 DM = 40 DM, insgesamt monatlich 92 DM x 12 = 1.104 DM jährlich. Dieser Betrag entspricht der Jahreslohnsteuertabelle.
- b) Verheiratet :** Im 1. Dienstverhältnis werden nach der Lohnsteuertabelle monatlich 24 DM und im 2. Dienstverhältnis werden 20 v. H. von 200 DM = 40 DM, insgesamt 64 DM abgeführt. Die während des Jahres abgeführte Lohnsteuer von 768 DM entspricht der Jahreslohnsteuertabelle.

(36) Den Berechnungen lagen zugrunde die Lohnsteuertabellen im BGBI 1958 I S. 867 sowie die Einkommensteuertabelle des EStG 1958 im BGBI 1958 I S. 673

- c) Verheiratet und 1 Kind : Im 1. Dienstverhältnis beläuft sich die Lohnsteuer auf monatlich 9 DM und im 2. Dienstverhältnis auf 20 v.H. von 200 DM = 40 DM. Zusammen werden jährlich 588 DM abgeführt. Dieser Betrag ergibt sich auch aus der Jahreslohnsteuertabelle.

Die vorstehenden Beispiele geben zu erkennen, daß nach den Regelungen von 1925 und 1958 der Steuerabzug im Bereich der Proportionalzone im allgemeinen der Steuerschuld entspricht. Nachträgliche Korrekturen bzw. Abschlußrechnungen werden erst in den wenigen Fällen notwendig, in denen die Einkünfte aus mehreren Dienstverhältnissen in die direkte Progression hineinragen. Anders verhält es sich mit dem Verfahren von 1921. Hier kann in vielen Fällen die abgeführte Lohnsteuer höher sein als die Steuerschuld, so daß Veranlagungen und Erstattungen erforderlich werden. Unbefriedigend war auch das Verfahren von 1934, weil - wie gezeigt wurde - besonders in den oberen Einkommensgruppen im Vergleich zur vollen Progression trotz des Hinzurechnungsbetrags zuwenig Lohnsteuer abgeführt werden konnte und eine Nachforderung der Minderbeträge damals noch nicht erfolgte, sondern erst seit 1948. Rechentechnisch dürften die Regelungen von 1925 und 1934 den Betrieben mehr Arbeit verursachen als die übrigen Regelungen, da in jedem Fall vom 2. Dienstverhältnis ab Familienermäßigungen bzw. Hinzurechnungsbeträge zu berücksichtigen sind. Die Verrechnung von Familienermäßigungen vom 2. Dienstverhältnis ab war 1925 deswegen erforderlich, weil nach dem EStG 1925 die Familienermäßigungen innerhalb bestimmter Grenzen mit der Einkommenshöhe variierten. Insgesamt gesehen dürfte das heutige Verfahren am meisten befriedigen. Die Lohnsteuer kann weitestgehend so vollständig im Abzugsverfahren erhoben werden, daß nachträgliche Korrekturen auf die wenigen Fälle beschränkt bleiben, in denen das Gesamteinkommen aus sämtlichen Dienstverhältnissen, die Proportionalzone des Lohnsteuertarifs übersteigt. Für den Arbeitgeber ist die Steuerberechnung insofern einfach, als er den Proportionalatz von 20 v.H. im allgemeinen auf den Bruttolohn anwenden kann und nur in Ausnahmefällen Freibeträge zu beachten hat.

Zum Vergleich soll nun das britische Verfahren an einem Beispiel erläutert werden (37). Es wird von einem verheirateten Arbeitnehmer mit 2 Kindern ausgegangen. Die Einkommensverhältnisse und die vom Steuerinspektor festgesetzten Kennziffern sind die folgenden :

Dienstverhältnis :	A	B	C	D
Bezüge pro Jahr in £ :	1.100	900	100	500
Kennziffer :	1	29	N. T.	S. R.

Folgende Abzüge stehen dem Arbeitnehmer zu :

(37) Das Beispiel ist entnommen dem Finanzbericht a. a. O. S. 17

"earned income allowance "	£ 400
"personal allowance" für Verheiratete	£ 180
"child allowance" für 2 Kinder	<u>£ 120</u>
Insgesamt	£ 700

In den Dienstverhältnissen A u. B wird die Steuer nach Steuertabellen berechnet, in denen die "earned income allowance" und die "reduced rate relief" schon berücksichtigt sind. Damit können in diesen Dienstverhältnissen 500 £ verrechnet werden mit der Folge, daß noch ein Betrag von £ 200 verbleibt. Davon können £ 100 gegen die Einkünfte aus Dienstverhältnis C aufgerechnet werden, so daß dort ein Steuerabzug unterbleibt (Kennziffer N. T. = no tax). Die restlichen £ 100 werden in Dienstverhältnis B durch Zuweisung der diesem Freibetrag entsprechenden Kennziffern 29 berücksichtigt. In Dienstverhältnis D wird die Steuer in Höhe der "standard rate" (Kennziffer S. R. = "standard rate") abgeführt. In den einzelnen Dienstverhältnissen werden dann nachstehende Steuerbeträge abgeführt :

A : von £ 1.100 gemäß Kennziffer 1	£ 351 10 s
B : von £ 900 gemäß Kennziffer 29	£ 232 18 s
C : von £ 100 gemäß Kennziffer N. T.	£ - -
D : von £ 500 gemäß Kennziffer S. R.	<u>£ 225 0 s</u>
	£ 809 8 s

Eine Veranlagung würde folgende Steuerschuld ergeben :

Gesamteinkommen	£ 2.600
./. Abzüge	<u>£ 700</u>
Steuerpflichtiges Einkommen	£ 1.900
Steuerschuld :	
£ 50 zu 3 s 0 d =	£ 7 10 s
£ 200 zu 5 s 0 d =	£ 60 0 s
£ 1.650 zu 9 s 0 d =	<u>£ 742 10 s</u>
Zusammen	£ 810 0 s

Nach allem sind im Abzugsverfahren 12 s zuwenig einbehalten worden. Dies ist die bereits erwähnte "underdeduction", die in den Abrundungen usw. innerhalb des P. A. Y. E. -Systems begründet ist. Arbeitsmäßig gesehen dürfte sich die Berechnung und Einbehaltung der Steuer nur in den Dienstverhältnissen C und D einfach gestalten, da hier die kumulative Fortschreibung der Freibeträge entfällt. Erhebliche Vorarbeiten muß aber der "inspector" leisten. Er wird weiter beansprucht, wenn am Ende des Jahres doch noch eine Veranlagung notwendig werden sollte.

Das britische Verfahren dürfte somit in seiner Durchführung komplizierter und umständlicher sein als das deutsche, und es dürfte auch einen größeren Arbeitsaufwand verursachen. Doch ist es möglich, daß sowohl nach dem deutschen wie auch nach dem britischen Verfahren für fast alle Arbeitnehmer mit Einkünften aus mehreren Dienstverhältnissen die Lohnsteuer im Umfang der Steuerschuld im Abzugsverfahren erhoben werden kann. Auf nachträgliche Veranlagung können beide Länder nicht vollständig verzichten.

c

Einmalige Einnahmen

Die Besteuerung einmaliger Einnahmen wirft im P. A. Y. E. -System kaum Probleme auf. Aus der Darstellung der Kumulation ist ersichtlich (38), daß die einmaligen Einnahmen in vollem Umfang zusammen mit den periodischen Einnahmen erfaßt und wie diese unter Berücksichtigung der anteiligen Jahresabzüge ohne besondere Schwierigkeiten der tarifmäßigen Steuer unterworfen werden können. Korrekturen nach Ablauf des Jahres sind damit fast überflüssig. Insoweit wird schon im Abzugsverfahren der Leistungsfähigkeit des Lohnsteuerpflichtigen voll entsprochen. Auch für den Arbeitgeber vollzieht sich dieser Besteuerungsvorgang nahezu ohne zusätzliche Rechen- und Schreibarbeiten.

Demgegenüber erscheinen die deutschen Verfahren in dem einen oder anderen Punkt unbefriedigend. Das gilt zunächst für den Sondertarif von 1934. Dieser konnte nach den obigen Untersuchungen (39) im Vergleich zu den auf ein Kalenderjahr bezogenen steuerrelevanten Verhältnissen einen zu hohen oder zu niedrigen Steuerabzug ergeben, der nicht korrigiert werden durfte. Außerdem erforderte der Sondertarif in den Betrieben umständliche Rechenarbeiten. In dieser Hinsicht war das Verfahren von 1946 einfacher, nach welchem die einmaligen Einnahmen zusammen mit den laufenden Bezügen der progressiven Monatslohnsteuertabelle unterworfen wurden. Dieses Verfahren hatte aber für den Arbeitnehmer denselben Nachteil wie der Sondertarif. Es konnte insofern zuviel Lohnsteuer erhoben werden, als die Summe aus den laufenden und einmaligen Einnahmen eines Lohnzahlungszeitraumes in eine Progressionsstufe fiel, die das Jahreseinkommen nicht erreichte. Hinzu kam das Erstattungsverbot. Diese Nachteile entfielen 1948 mit der Beseitigung des Erstattungsverbots und der Einführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs. Dies trug wiederum zu einer zusätzlichen Belastung der Finanzverwaltung und des Arbeitgebers bei. Wurde das 1948 eingeführte Verfahren an-

(38) s. Teil III, Kap. II, Unterabschn. 2, § 1 b

(39) s. Teil I, Kap. III, Abschn. 1

gewendet, bei dem die einmaligen Bezüge im Hinblick auf das Jahreseinkommen und die Jahreslohnsteuertabelle anteilig zu besteuern waren, konnte dadurch eine nachträgliche Korrektur zwar verhindert und eine leistungsgerechte und tarifmäßige Besteuerung erzielt werden, die dem P. A. Y. E. - System ähnelt. Aber die rechentechnische Durchführung des Verfahrens war außergewöhnlich kompliziert und zeitraubend.

Es bleiben noch die Verfahren von 1921, 1925 und 1958 näher zu untersuchen, welche eine starke Ähnlichkeit zur Besteuerung von Einnahmen aus mehreren Dienstverhältnissen aufweisen. Die vorangegangenen Untersuchungsergebnisse dieses Problemkreises können daher auch hier verwertet werden. Den drei Verfahren ist gemeinsam, daß grundsätzlich der proportionale Lohnsteuersatz von 10 bzw. 20 v. H. angewendet wird. Unterschiede bestehen hinsichtlich der Familienermäßigungen. Sie blieben nach den Vorschriften von 1921 außer Betracht, insoweit war die Berechnung für den Arbeitgeber einfach. Jedoch konnte sich dabei ähnlich wie beim Verfahren der Besteuerung von Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen nach den Vorschriften von 1921 eine unvollständige Berücksichtigung von Abzügen ergeben, so daß Veranlagungen und Erstattungen notwendig werden konnten. Diese Wirkungen vermied die Regelung von 1925, indem der Lohnsteuersatz zur Berücksichtigung der Familienermäßigungen in bestimmter Weise zu kürzen war. Dadurch ergaben sich Sätze von 9, 8, 7 usw. v. H., welche für den Arbeitgeber die Berechnung erschwert haben dürften.

Beim Verfahren von 1958 schließlich können im Bereich des proportionalen Lohnsteuertarifs die Familienermäßigungen vom 2. Dienstverhältnis ab grundsätzlich außer Betracht bleiben, da sie schon bei den Bezügen im 1. Dienstverhältnis durch die Lohnsteuertabelle in vollem Umfang berücksichtigt werden können. Durch den proportionalen Satz werden die einmaligen Einnahmen auch im Hinblick auf die Verhältnisse eines Jahres so besteuert, daß nachträgliche Korrekturen im allgemeinen unnötig sind. Insofern kann eine ähnliche Wirkung wie beim P. A. Y. E. -System erreicht werden. Dem Arbeitgeber bereitet zwar die Berechnung der Steuer keine große Mühe, aber er muß zuvor das voraussichtliche Jahreseinkommen des Arbeitnehmers ermitteln, um entscheiden zu können, ob der proportionale Satz oder die Steuertabelle anzuwenden ist. Insoweit dürfte es der britische Arbeitgeber einfacher haben, da er derartige Ermittlungen nicht anzustellen braucht.

d

Der Wechsel eines Dienstverhältnisses

Der Wechsel eines Dienstverhältnisses durch den Arbeitnehmer dürfte in Großbritannien umständlicher und mit mehr Arbeit verbunden sein als in

Deutschland. Hier nimmt der Arbeitnehmer lediglich seine mit der Lohnsteuerbescheinigung versehene Lohnsteuervorteilskarte entgegen und händigt sie dem neuen Arbeitgeber aus. Nach den britischen Vorschriften muß ein Vielzahl von Belegen ausgeschrieben und an mehreren Stellen abgegeben werden. Es kann sogar das kumulative Prinzip außer Kraft gesetzt und eine Veranlagung erforderlich werden, wenn der Arbeitnehmer verhindern will, daß seine früheren Einkommensverhältnisse dem neuen Arbeitgeber bekannt werden. Diese Informierung des Arbeitgebers über die Einkommensverhältnisse ist auch nach dem deutschen Verfahren möglich. Sie kann der Arbeitnehmer nur dadurch vermeiden, daß er seine Steuervorteilskarte nicht abgibt. Dann aber muß er sich einen höheren Lohnsteuerabzug gefallen lassen. Die zuviel einbehaltene Lohnsteuer kann im Lohnsteuer-Jahresausgleich durch das Finanzamt erstattet werden (40).

e

Fragen der Steuererstattung und -nachforderung sowie der Veranlagung

Im Teil I (41) wurde dargelegt, daß das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auch die Forderung nach vollständiger Erstattung zuviel und Nachzahlung zuwenig erhobener Steuerbeträge einschließt. Diese Forderung kann man in Deutschland als im wesentlichen erfüllt ansehen für die bis 1925 bestehenden Regelungen. Später standen dieser Forderung hauptsächlich das Verbot der Erstattung von Steuerabzugsbeträgen sowie Regelungen entgegen, die anschließend näher untersucht werden.

Problematisch erscheint zunächst die Erstattungsregelung von 1926 (42). Danach war dem Arbeitnehmer grundsätzlich die Möglichkeit genommen worden, nach Ablauf eines Jahres abzugsfähige Ausgaben insoweit geltend zu machen, als sie die Pauschale überschritten hatten und nicht schon durch einen zusätzlichen Freibetrag während des Jahres berücksichtigt worden waren. Damit konnten nicht die tatsächlichen Ausgaben und das wirkliche Einkommen zugrunde gelegt werden. Die besagte Möglichkeit sollte dem Lohnsteuerpflichtigen auch deswegen stets geboten sein, weil die künftige Entwicklung gewisser abzugsfähiger Ausgaben nur schwer schätzbar ist. Ihren genauen Umfang wird man erst nach Ablauf des Jahres feststellen können.

(40) Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich i.d.F. v. 20. 12. 1960, BGBl 1960 I S. 1044, § 3 Abs. 2 Ziff. 9 in Verbindung mit § 4 Abs. 1 Ziff. 1

(41) Teil I, Kap. II, Abschn. 1, § 3d

(42) Teil II, Kap. II, Abschn. 2, § 2e

Weiter erscheint von der besagten Regelung die Art der Erstattung nach Pauschalen fraglich. Das soll an folgenden Beispielen erläutert werden. Dabei wird von einem Steuerpflichtigen mit monatlichen Bezügen von 300 RM ausgegangen, der während des Jahres nur 8 Monate beschäftigt ist und insgesamt 2.400 RM verdient. In Beispiel a) handelt es sich um einen Ledigen, in b) um einen kinderlos Verheirateten und in c) um einen Verheirateten mit einem Kind.

- a) Von den Bezügen sind monatlich 20 RM bzw. für 8 Monate insgesamt 160 RM abzuführen ($300 \text{ RM} \cdot 10\% = 30 \text{ RM}$, davon 10 v. H. Lohnsteuer = $20 \text{ RM} \times 8 = 160 \text{ RM}$). Dagegen beläuft sich die Steuerschuld nur auf 120 RM ($2.400 \text{ RM} \cdot 10\% = 240 \text{ RM}$, davon 10 v. H. Lohnsteuer = 120 RM). Bei individueller Berechnung wären zu erstatten 160 RM ($2.400 \text{ RM} \cdot 10\% = 240 \text{ RM}$, tatsächlich werden 38,40 RM erstattet. Der Arbeitnehmer, der 16 volle Wochen arbeitslos war, erhält als Lediger für jede Woche Arbeitslosigkeit 2,40 RM.
- b) In den 8 Monaten werden insgesamt 144 RM Lohnsteuer abgeführt ($300 \text{ RM} \cdot 10\% = 30 \text{ RM}$, davon 10 v. H. Lohnsteuer = $18 \text{ RM} \times 8 = 144 \text{ RM}$). Dagegen beträgt die Steuerschuld 108 RM ($2.400 \text{ RM} \cdot 10\% = 240 \text{ RM}$, davon 10 v. H. Lohnsteuer = 108 RM). Zu erstatten wären 144 RM ($2.400 \text{ RM} \cdot 10\% = 240 \text{ RM}$, tatsächlich werden 36 RM erstattet für jede volle Woche Arbeitslosigkeit $2,65 \text{ RM} \times 16 = 42,40 \text{ RM}$
- c) Es werden insgesamt 128 RM Lohnsteuer abgeführt. ($300 \text{ RM} \cdot 10\% = 30 \text{ RM}$, davon 10 v. H. Lohnsteuer = $16 \text{ RM} \times 8 = 128 \text{ RM}$). Die Steuerschuld beträgt jedoch nur 96 RM, so daß 128 $\cdot 10\% = 128 \text{ RM}$ = 32 RM erstattungspflichtig sind. Nach dem Pauschbetragsverfahren werden aber für jede volle Woche der Arbeitslosigkeit $2,90 \text{ RM} \times 16 = 46,40 \text{ RM}$ erstattet.

Vorstehende Beispiele zeigen, daß die Erstattungsbeträge nach dem Pauschverfahren von denen aufgrund individueller Berechnung teilweise beträchtlich abweichen konnten. So werden in Beispiel b) 17,8 v. H. und in Beispiel c) sogar 45 v. H. mehr erstattet als bei individueller Berechnung der Erstattungsbeträge. Die Vereinfachung der Arbeit bei der Berechnung der Erstattungsbeträge für die Finanzverwaltung dürfte offensichtlich sein, da sie lediglich die Anzahl der vollen beschäftigungslosen Wochen mit den jeweils anzuwendenden Pauschalen zu multiplizieren braucht. Jedoch war mit diesem Verfahren eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr gewahrt, weil die tatsächliche Steuerbelastung von einer nach den Faktoren der Leistungsfähig-

keit bestimmten Steuerschuld abweichen konnte. So beträgt in Beispiel c) die Steuerbelastung bezogen auf den Bruttolohn 4 v.H., bei Berücksichtigung des pauschalen Erstattungsbetrags nur 3,4 v.H.

Im Hinblick auf die Forderung nach einer vollständigen Verrechnung von Steuerschuld und Steuerzahlungen erscheint der heutige Lohnsteuer-Jahresausgleich insofern unbefriedigend, als Steuernachforderungen auf Ausnahmen beschränkt sind. Im P. A. Y. E. -System werden dagegen zuwenig erhobene Steuerbeträge grundsätzlich nacherhoben. Im Zusammenhang mit Steuernachforderungen bei Lohnsteuerpflichtigen ist noch auf einen Unterschied in der Erhebung hinzuweisen. In Deutschland hat der Steuerpflichtige nachgeforderte Steuerbeträge regelmäßig innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids direkt an die Finanzkasse zu zahlen; in Großbritannien können solche Beträge auch im Abzugsverfahren durch Verrechnung mit den Abzügen nacherhoben werden. Damit kann sich zwar die britische Finanzverwaltung Arbeit mit Eintreibungsmaßnahmen ersparen, aber die endgültige Tilgung der Steuerschuld kann sich über einen mehr oder weniger langen Zeitraum hinschleppen. So wurde z. B. die im Steuerjahr 1953/54 zuwenig erhobene Lohnsteuer erst im Steuerjahr 1955/56 nacherhoben, da die für das letztgenannte Jahr geltende Kennziffer im Steuerjahr 1954/55 festgesetzt und dabei die Steuernachforderung verrechnet wurde. Die Steuererhebung sollte aber möglichst eng an den Zeitpunkt anknüpfen, für den das Einkommen und die darauf entfallende Steuerschuld ermittelt werden (43). Diese Forderung dürfte in wohl optimaler Weise bei den Nachzahlungen erfüllt sein, die sich z. B. aufgrund einer während des Steuerjahres gesunkenen Kennziffer im Zuge der Kumulation automatisch vollziehen. Dieser Vorgang kann aber in den Fällen außergewöhnlich hoher Nachzahlungen zu einem geringen Nettolohn und damit zu wirtschaftlichen Härten für den Arbeitnehmer führen. Dies läßt sich vermeiden durch die oben dargestellte Sonderregelung, nach der die Kumulation für den Rest des Jahres außer Kraft gesetzt werden kann. Hier offenbart sich eine unangenehme Folge der Kumulation, die im Vergleich zu der sonst so betonten angenehmen Wirkung schneller und manchmal hoher Erstattungen nicht übersehen werden sollte.

Die Erstattungen werden nach den heutigen Vorschriften in beiden Ländern individuell berechnet und in vollem Umfang vorgenommen, allerdings zu unterschiedlichen Zeitpunkten, in Großbritannien während des Jahres und in Deutschland regelmäßig erst nachträglich. Von der deutschen Regelung können u. U. solche Arbeitnehmer hart betroffen werden, die während des Ausgleichsjahres arbeitslos werden und Erstattungsansprüche haben. Für solche Fälle sollte erwogen werden, ob man nicht die Erstattungsbeträge durch das

(43) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 109

Finanzamt schon vor Ablauf des Ausgleichsjahres - wie nach den früheren deutschen Vorschriften von 1921 und 1925 - oder entsprechend der britischen Regelung durch das Arbeitsamt auszahlen läßt.

Die Durchführung des Lohnsteuerausgleichs, namentlich der Erstattung, liegt in Großbritannien nahezu vollständig beim Arbeitgeber, in Deutschland wird diese Aufgabe von der Finanzverwaltung und dem Arbeitgeber wahrgenommen. Im Vergleich zum früheren Zustand, besonders dem des Erstattungsverbots, dürfte der Lohnsteuer-Jahresausgleich dem Finanzamt und mehr noch dem Arbeitgeber eine beträchtliche Arbeitsbelastung gebracht haben. Das wird schon daran ersichtlich, daß sich die deutsche Finanzverwaltung 1936 mit nur 2,7 v. H. (44) aller Lohnsteuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren zu befassen hatte, während 1955 42,4 v. H. (45) aller Lohnsteuerpflichtigen allein die Möglichkeit eines Lohnsteuer-Jahresausgleichs wahrgenommen hatten. Leider gibt die Statistik nicht zu erkennen, in welchem Ausmaß Arbeitgeber und Finanzverwaltung belastet werden. Die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist für die Unternehmen eine Aufgabe, die nichts mit ihrem Wesen als Produktionsstätte zu tun hat und damit betriebsfremder Art ist. Zudem nimmt für den Arbeitgeber angesichts der umfangreicher und komplizierter werdenden Steuervorschriften das Risiko zu, für Fehler bei der Durchführung des Abzugsverfahrens haftbar gemacht zu werden. Um dieses Risiko möglichst klein zu halten, sollte man erwägen, auch dem deutschen Arbeitgeber klar und einfach verfaßte Anleitungen ähnlich dem britischen "Employer's Guide" in stärkerem Maß und kostenlos an Hand zu geben.

Für den Arbeitnehmer bringt die Durchführung des Lohnsteuerausgleichs durch den Arbeitgeber manche Vorteile mit sich. So gelangt er regelmäßig schneller in den Gemuß der Erstattungen als bei Durchführung des Ausgleichs durch die Finanzverwaltung. So können sich die Arbeiten der deutschen Finanzverwaltung erfahrungsgemäß oft bis in den Herbst hineinziehen, während der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich im ersten dem Ausgleichsjahr folgenden Vierteljahr erledigt haben muß. Weiter bekommt der Arbeitnehmer die Lohnsteuer durch den Arbeitgeber insoweit ohne eigenes Zutun erstattet, als dieser zur Vornahme der Erstattung verpflichtet ist. Das Finanzamt nimmt den Lohnsteuer-Jahresausgleich grundsätzlich nur auf Antrag des Arbeitnehmers vor.

Im deutschen Lohnsteuer-Jahresausgleich hat man öfter die "Veranlagung des Arbeitnehmers" erblickt (46). Dazu kann man zunächst feststellen, daß in der Veranlagung wie im Lohnsteuer-Jahresausgleich das Einkommen und die Steuerschuld nach Ablauf eines Jahres ermittelt werden. Es bestehen aber auch Unterschiede, die man als wesentlich bezeichnen kann. Während für die Ver-

(44) s. Tab. 13

(45) s. Anm. d zu Tab. 12 in Verbindung mit den statistischen Angaben über den Lohnsteuer-Jahresausgleich in Teil II, Kap. II, Abschn. 1

anlegung ausschließlich das Finanzamt zuständig ist, obliegt die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs sowohl dem Finanzamt als auch dem Arbeitgeber. Es sei hier daran erinnert, daß der Arbeitgeber im Gegensatz zum Finanzamt nicht das Recht hat, vom Arbeitnehmer Auskünfte usw. über seine steuerrelevanten Verhältnisse zu fordern. Der Lohnsteuer-Jahresausgleich umfaßt ferner immer nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, dagegen betrifft die Veranlagung sämtliche Einkünfte eines Steuerpflichtigen. Steuernachforderungen sind im Lohnsteuer-Jahresausgleich eine Ausnahme, bei der Veranlagung gehört zum Recht auf Erstattung die Pflicht, Steuernachforderungen in vollem Umfang zu erfüllen.

Hinsichtlich der Veranlagung haben die Darstellungen gezeigt, daß auf eine solche bei Lohnsteuerpflichtigen nicht völlig verzichtet werden kann, es sei denn, man will eine tatsächliche oder vermeintliche (siehe die deutsche Problematik der Besteuerung sonstiger Einkünfte eines Lohnsteuerpflichtigen) Erleichterung der Verwaltungsarbeit mit einer Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erkaufen. Den Hauptanwendungsfall für die Veranlagung von Lohnsteuerpflichtigen stellt wohl die Existenz sonstiger Einkünfte einschließlich evtl. Verluste daraus dar. Weitere Fälle können sich aus der Tarifkonstruktion ergeben, besonders dann, wenn der Einkommensteuertarif einen proportionalen Lohnsteuertarif enthält. Ferner erfolgt nach deutschem Recht eine Veranlagung in jedem Fall, wenn das Einkommen 24.000 DM jährlich übersteigt. Da die heutigen Lohnsteuertabellen auch auf Bezüge von mehr als 24.000 DM anwendbar sind, entsteht die Frage, ob für die in Betracht kommenden Arbeitnehmer eine solche Veranlagungspflicht überhaupt noch notwendig ist. Diese Frage dürfte deswegen zu bejahen sein, weil einmal bei so hohen Einkommen mit großer Wahrscheinlichkeit noch sonstige Einkünfte vorhanden sind, die in einer Veranlagung erfaßt werden sollen. Weiter dürften in den hohen Einkommensgruppen häufig zweifelhafte Tatbestände vorliegen, die am besten in einer Veranlagung geklärt werden können.

Abschnitt 3

Zwischenstaatlicher Belastungsvergleich

Die Tabellen 27, 28 und 29 sollen eine Vorstellung von einem zwischenstaatlichen Vergleich der tariflichen Belastung bieten. Zuvor erscheint ein kurzer Hinweis auf die Problematik solcher Steuerbelastungsvergleiche

(46) so z. B. Blümich, Walter - Falk, Ludwig : Einkommensteuergesetz, 7. Aufl. Berlin-Frankfurt/M 1955 S. 1205

angebracht (47).

Internationale Steuerbelastungsvergleiche sind sinnvoll nur für solche Länder, bei denen die ökonomischen, politischen und sozialen Verhältnisse annähernd übereinstimmen. Aus mikroökonomischer Sicht ist zu beachten, daß die im Verhältnis zum Einkommen ausgedrückte durchschnittliche Steuerleistung einer Person ihre genaue Nettobelastung nicht angeben kann. Denn einmal können Steuerleistungen und Steuerbelastung nicht gleichgesetzt werden, weil außer ersteren auch der Nutzen der vom Steuerpflichtigen beanspruchten Staatsleistungen zu berücksichtigen ist. Zweitens dürfen die Wirkungen von Überwälzungsvorgängen nicht vernachlässigt werden. Ferner sind wegen der Verbrauchssteuerbelastung die Konsumgewohnheiten in den betrachteten Ländern von Belang. In währungspolitischer Hinsicht tritt das Problem auf, nach welchem Maßstab die Kaufkraft zweier Währungen zu messen ist. Der jeweilige Wechselkurs spiegelt nicht immer die wahren Kaufkraftverhältnisse wider, da er nicht nur durch ökonomisch, sondern auch durch außerökonomische Faktoren wie z. B. devisenpolitische Maßnahmen und dgl. beeinflusst werden kann. Außerdem ist bei sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Vergleichen die Entwicklung der Kaufkraft innerhalb eines Landes zu berücksichtigen, worauf schon an anderer Stelle hingewiesen wurde (48). Schließlich dürfen Probleme steuerrechtlicher Art nicht außer Betracht gelassen werden. So ist der Tarif nur einer der Faktoren, welche die Steuerleistung bestimmen. Hier sei vornehmlich an die Unterschiede bei den abzugsfähigen Ausgaben in Deutschland und in Großbritannien erinnert. Diese Probleme sind bei der Würdigung der folgenden Tabellen im Auge zu behalten.

(47) vgl. hierzu Neumark, Fritz : Finanz- und Steuerbelastungsvergleiche, internationale, in : Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart, Tübingen, Göttingen, 40. Lfg. S. 653

(48) s. Teil II, Kap. II, Abschn. 3

Tabelle 27 : Die Besteuerung der Löhne und Gehälter durch Einkommensteuern in v. H. des Einkommens im Sinne des deutschen Steuerrechts im Jahre 1932^{a)}

Reineinkommen in RM ^{b)}	Ledig		Verheiratet mit 2 Kindern	
	Deutsches Reich ^{c)}	Großbritannien	Deutsches Reich	Großbritannien
1	2	3	4	5
1.250	7,06	-	1,08	-
2.000	8,54	-	5,59	-
2.500	9,74	1,69	6,01	-
3.500	10,96	4,06	7,01	-
5.000	12,15	5,93	8,27	-
7.000	13,59	8,19	9,74	2,30
9.000	14,96	10,82	11,05	4,01
12.500	16,44	13,39	12,90	8,02
17.500	19,59	15,28	16,28	11,44
25.000	24,45	16,69	20,72	14,01

(Anmerkungen :

- a) Tabelle 27 ist zusammengestellt nach den Angaben des Statistischen Reichsamts in : Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Bd.23, Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reichs, S.14
- b) Roheinnahmen ./ 480 RM abzugsfähige Ausgaben
- c) incl. Krisenlohnsteuer, Bürgersteuer u. Zuschlag zur Einkommensteuer für Einkommen von mehr als 8.000 RM)

Tabelle 28 : Die tarifliche Belastung der Nettolöhne (-gehälter) in v. H. der Nettobezüge im Jahre 1953 ^{a)}

Nettobezüge in DM/Jahr	Ledig		Kinderlos Verheiratet		Verheiratet und 3 Kinder	
	Deutsche Bundesrepublik	Großbritannien	Deutsche Bundesrepublik	Großbritannien	Deutsche Bundesrepublik	Großbritannien
1	2	3	4	5	6	7
2.000	6,60	-	1,65	-	-	-
3.000	9,50	2,57	5,27	-	-	-
4.000	11,93	4,45	8,00	0,85	0,75	-
5.000	14,22	6,78	10,44	2,30	3,04	-
7.500	19,07	10,92	15,72	6,60	8,35	-
10.000	23,19	14,57	20,19	10,37	13,19	1,97
15.000	28,39	19,39	26,25	16,42	20,81	8,01
25.000	33,73	23,25	32,37	21,47	28,90	16,42

(Anmerkungen : a) Tabelle 28 ist zusammengestellt nach Übersicht 2 in Finanzbericht a. a. O. S. 31)

Tabelle 29 : Die prozentuale Belastung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des deutschen Steuerrechts durch die Einkommensteuer im Jahre 1958 a)

Einkünfte in DM ^{b)}	Ledig		Kinderlos Verheiratet		Verheiratet mit 2 Kindern	
	Deutsche Bundesrepublik	Großbritannien	Deutsche Bundesrepublik	Großbritannien	Deutsche Bundesrepublik	Großbritannien ^{c)}
1	2	3	4	5	6	7
1.200	-	-	-	-	-	-
3.600	10,71	5,29	1,33	-	-	-
6.400	14,72	12,41	9,38	6,67	1,33	-
8.400	16,35	16,48	12,00	10,05	5,86	0,66
10.800	18,95	20,03	13,77	15,48	9,00	4,39
16.800	23,10	24,78	16,34	21,83	12,93	13,65
22.800	25,98	26,82	19,45	24,78	16,25	18,70

(Anmerkungen :

a) Bei der Errechnung der Werte in Tab. 29 wurden benutzt die Verordnung über die Jahreslohnsteuertabelle v. 21.11.1958 a. a. O. und die tariflichen Angaben im One Hundred and First Report a. a. O. S. 30/31; als Wechselkurs wurde £ 1 = DM 11,716 (Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1961, S. 393) zugrunde gelegt.

b) Einkünfte = Roheinnahmen ./ 1.200 DM abzugsfähige Ausgaben

c) 1 Kind über 16 u. 1 Kind über 11 Jahre alt)

Die Tabellen 27, 28 u. 29 lassen erkennen, daß die Einkommensteuerlast in Deutschland im allgemeinen stärker ist und in niedrigeren Einkommensgruppen beginnt als in Großbritannien. Die Unterschiede zwischen der deutschen und der britischen Belastung waren teilweise beträchtlich. So betrug z. B. die britische Belastung für einen Ledigen mit einem Einkommen von 2.500 RM 1932 nur etwa 17 v. H. der deutschen Belastung. Dieser Prozentsatz steigt auf knapp 50 v. H. bei einem Einkommen von 5.000 RM und weiter auf reichlich 80 v. H. bei einem Einkommen von 12.500 RM, er fällt dann auf 68 v. H. bei einem Einkommen von 25.000 RM. Ähnlich sind die Verhältnisse 1953. Ein etwas anderes Bild ergibt sich aus Tabelle 29 für 1958. Nur noch in den unteren Einkommensgruppen ist jetzt die deutsche Belastung stärker als die britische, in den oberen Einkommensgruppen ist es umgekehrt. Legt man hier zunächst die Verhältnisse eines Ledigen zugrunde, zeigt sich, daß die britische Belastung in der Einkommensgruppe von 3.600 DM ungefähr 49 v. H. der deutschen Belastung beträgt. In der Einkommensgruppe von 8.400 DM ist

die Belastung ungefähr gleich, bei höheren Einkommen liegt die britische Belastung geringfügig über der deutschen Belastung. Besonders auffällig tritt die Belastungsverschiebung bei den kinderlos Verheirateten auf. Die britische Belastung ausgedrückt in Prozent der deutschen Belastung beträgt in den Einkommensgruppen von DM 8.400 = 83,8 v. H.; 10.800 = 112,3 v. H.; 16.800 = 134,8 v. H.; 22.800 = 127,2 v. H. In diesen Zahlen kommt die Wirkung des deutschen Splitting zum Ausdruck, das die höheren Einkommen stärker begünstigt als die niedrigeren Einkommen (49)

(49) s. Teil I, Kap. II, Abschn. 4, § 3a

In diesem Kapitel werden zunächst die Sondersteuern der dreißiger Jahre, darauf die Wehrsteuer und schließlich das Notopfer Berlin behandelt,

Wie Teil I (50) zu entnehmen ist, kann einer Verringerung des Volkseinkommens und der Beschäftigung durch eine Förderung der Konsumneigung entgegengetreten werden. Das kann steuerpolitisch durch eine Senkung der Einkommensteuer vornehmlich für die unteren Einkommensgruppen und/oder der Verbrauchssteuern geschehen. Es entsteht die Frage, wie im Hinblick auf diese Zusammenhänge die während der Depression eingeführten Sondersteuern zu beurteilen sind. Dafür ist zunächst ein Blick auf Tabelle 30 notwendig.

Tabelle 30 : Die Prozentuale Belastung der Löhne, Gehälter usw. durch Lohnsteuer, Bürgersteuer und Arbeitslosenhilfe im Jahr 1932 im Vergleich zu 1928 ^{a)}

Monatl. Brutto- bezüge in RM	Ledig		Kinderlos verheiratet		Verheiratet mit 2 Kin- dern	
	1932	1928	1932	1928	1932	1928
1	2	3	4	5	6	7
100	2,0	-	2,25	-	2,25	-
200	8,0	3,7	6,62	3,4	5,5	2,2
400	11,93	6,7	9,97	6,0	8,37	4,5
600	13,92	7,8	11,92	7,0	9,95	5,3

(Anmerkungen :

- a) Für 1932 stammen die Zahlen von Lademann, Fritz : Gesamtbelastung des Einkommens im Reich durch Einkommen-, Bürger-, Krisensteuer und Arbeitslosenhilfe, Deutsche Steuerzeitung 1932 S. 369 ff. In den Zahlen sind die Bürgersteuer mit einem Zuschlag von 200 v. H. sowie der Ledigenzuschlag enthalten. Für 1928 sind die Zahlen der Tabelle 7 dieser Arbeit entnommen.

Aus Tabelle 30 ist ersichtlich, daß die Steuerbelastung 1932 durchschnittlich kanpp das doppelte derjenigen von 1928 betrug. Während noch 1928 die unteren Einkommensgruppen steuerfrei waren, wurden sie während der Depression durch die Sondersteuern erfaßt. Hinzu kommen die Auswirkungen des in der Tabelle nicht berücksichtigten Verbots der Erstattung von Lohnsteuer. Nach

(50) s. Teil I, Kap. IV, Abschn. 3

allem wurden diejenigen Einkommensgruppen durch die Sondersteuern zusätzlich nicht unerheblich belastet bzw. der Steuer unterworfen, bei denen wegen ihrer hohen Konsumneigung gerade eine Entlastung empfehlenswert gewesen wäre.

Nun ist bei einer konjunkturellen Würdigung der besagten steuerpolitischen Maßnahmen auch von Bedeutung, wie der Staat die Einnahmen aus den Sondersteuern verwendet. Dieser Punkt sei nur angedeutet und darauf hingewiesen, daß abgesehen von öffentlichen Investitionen ein beträchtlicher Teil dieser Einnahmen im Wege der Einkommensredistribution wieder den privaten Haushalten zugeflossen sein dürfte. So belief sich z. B. der Anteil der Sozialausgaben an den gesamten öffentlichen Ausgaben 1928 auf 50 v. H., 1931 auf 60 v. H. (51). Allein die Ausgaben für die Erwerbslosenfürsorge einschließlich Arbeitsvermittlung sind von 702,9 Mill. RM im Jahr 1928/29 auf 1.072,15 Mill. RM im Jahr 1931/32 gestiegen (52).

Den Sondersteuern ist gemeinsam, daß bei ihnen Faktoren der Leistungsfähigkeit in geringerem Maß als selbst bei der Lohnsteuer damaliger Regelung berücksichtigt worden waren. Bei allen Sondersteuern, ausgenommen die Bürgersteuer, durften keine der bei der Lohnsteuer üblichen Ausgaben abgezogen werden. Damit wurde nicht das Netto-, sondern das Bruttoeinkommen zugrunde gelegt. Das kann allerdings die Steuerberechnung durch den Arbeitgeber vereinfachen, weil auf Abzüge nicht geachtet zu werden braucht. Soweit Familienermäßigungen vorgesehen waren, hatte der Gesetzgeber, abgesehen von den Kinderermäßigungen bei der Reichshilfe, die Form des Grenz- und nicht die des Abzugsminimums gewählt. Dem Abzugsminimum ist aber im allgemeinen der Vorzug zu geben, weil hier auch die höheren Einkommensgruppen in den Genuß einer Ermäßigung kommen (53). Weiter hat man bei der Reichshilfe und bei der Arbeitslosenhilfe nicht die Gesamtheit der Einkünfte, sondern nur die Löhne und Gehälter abgabepflichtig gemacht. Hinsichtlich der Krisensteuer kann man eine fragwürdige Differenzierung in der Behandlung der Arbeitnehmer und der übrigen Abgabepflichtigen insofern erblicken, als bei der Krisensteuer der Veranlagten ein niedrigerer Tarif als bei der Krisenlohnsteuer galt und außerdem das Reineinkommen Bemessungsgrundlage war. Schließlich erscheint noch eine Bemerkung zur Erhebung notwendig. Dem Arbeitgeber können durch die gleichzeitige Erhebung mehrerer Steuern im Abzugsverfahren mehr Arbeit und Kosten ent-

(51) Jecht, Horst : Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, Schriften des Vereins für Sozialpolitik NF Bd. 13, S. 126, insb. Tabelle auf S. 154

(52) ebd.

(53) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 66

stehen als bei der Erhebung nur einer Steuer. Unter den damaligen Umständen mußte der Arbeitgeber z. B. bei der Errechnung der einzelnen Steuern auf die teilweise unterschiedlich hohen Besteuerungsgrenzen besonders achten. So begann die Abgabepflicht zur Arbeitslosenhilfe und Ehestandshilfe bei niedrigeren Bezügen als bei der Lohnsteuer. Weiter mußte der Arbeitgeber die einzelnen Steuerarten in den Belegen gesondert aufzeichnen. Zudem hatte er in einigen Fällen die einbehaltenen Beträge nicht wie die Lohnsteuer an eine einzige Kasse, sondern an verschiedene Stellen abzuführen. Die Bedenken hinsichtlich der vermehrten Kosten werden auch dadurch erhärtet, daß der Gesetzgeber in späteren Jahren Steuern, die er durch die Arbeitgeber zusätzlich zur allgemeinen Lohnsteuer im Abzugsverfahren erheben ließ, nach gewisser Zeit im wesentlichen aus Gründen der Vereinfachung der Erhebung und der Entlastung der Arbeitgeber beseitigt hat (54). Für die Finanzverwaltung dürfte sich aus der Erhebung der Sondersteuern eine wesentliche Mehrarbeit kaum ergeben haben, abgesehen von Kontrollarbeiten. Denn die bei der allgemeinen Lohnsteuer notwendigen Arbeiten im Zusammenhang mit Erstattungen usw. und mit den vom Arbeitnehmer geltend gemachten Änderungen in den Familienverhältnissen, abzugsfähigen Ausgaben und dgl. entfielen bei den Sondersteuern, da hier die steuerrelevanten Verhältnisse weitestgehend unberücksichtigt blieben.

Im einzelnen ist zu den Sondersteuern noch folgendes zu sagen :

Die Bürgersteuer nimmt eine gewisse Sonderstellung ein, weil sie unabhängig vom Vorhandensein von Einkommen war - auch einkommensteuerfreie Personen waren bürgersteuerpflichtig - und insoweit als eine Art Kopfsteuer angesehen werden kann.

Soweit das Einkommen die Höhe der Bürgersteuer mitbestimmte, bildete nicht das Einkommen des Entstehungszeitraumes, sondern dasjenige eines weiter zurückliegenden Zeitraumes die Bemessungsgrundlage, obwohl im Abzugsverfahren das laufende Einkommen um die Steuerbeträge gekürzt wurde. Insofern ähnelte das Abzugsverfahren dem Typ I mit seinen oben dargestellten Vor- und Nachteilen. Allerdings konnte der Nachteil, daß der Steuerpflichtige u. U. aus einem verminderten Einkommen eine nach einem höheren Einkommen berechnete Steuerschuld zu tilgen hatte, für den Arbeitnehmer durch die in der geschilderten Sonderregelung vorgesehene Halbierung des angeforderten Bürgersteuerbetrags gemildert werden. Insofern mußte der Steuergläubiger eine Verringerung des veranschlagten Steueraufkommens hinnehmen.

Weiter hatte mindestens die ursprüngliche Tarifregelung zur Folge, daß fast alle Arbeitnehmer mit einem gleich hohen Steuerbetrag und nicht unterschiedlich entsprechend der Höhe ihrer Einkünfte belastet wurden, abgesehen

von Unterschieden von Land zu Land innerhalb des Reiches infolge des Zuschlagsrechts dieser Körperschaften. Denn die unterste Stufe des Grundtarifs war so breit, daß sie sämtliche Einkommensgruppen bis 8.000 RM erfaßte. Innerhalb dieser Grenze lag damals praktisch die Masse der Arbeitnehmer. 1932 bezogen z. B. nur 1,1 v. H. der gesamten Lohnsteuerbelasteten Arbeitslohn von 7.200 RM jährlich und mehr (55). Die bürgersteuerliche Tarifregelung enthielt schließlich eine innere Regression, die durch die Zuschläge zum Grundtarif noch verstärkt wurde (56). Als ausgesprochen umständlich gestaltet und daher besonders belastend für den Arbeitgeber kann das Erhebungsverfahren angesehen werden. Das gilt für die Verwendung von Abschnitten der Lohnsteuerkarte und für die Überweisung der einbehaltenen Beträge an u. U. mehrere Kassen. Das Verfahren mit den Steuerkartenabschnitten, das in erster Linie den Gemeinden eine Kontrollmöglichkeit bieten sollte (57), wurde wegen der erheblichen Belastung der Arbeitgeber (58) bald wieder abgeschafft. Die Kontrolle des Abzugsverfahrens wurde den Finanzämtern übertragen. Zur Überweisung der Bürgersteuerbeträge ist auf die Erfahrungen bei der Lohnsteuer kurz nach ihrer Einführung hinzuweisen. Schon zeitig hatte man erkannt, daß die Abführung einbehaltener Steuerbeträge an mehrere Kassen statt an eine einzige den Unternehmen erhebliche Arbeit einbringt (59). Angesichts dieser Erfahrungen wäre es gerade während der Depression geboten gewesen, die Arbeitgeber im Interesse einer Kostenersparnis die Steuerbeträge nur an eine einzige Kasse abführen zu lassen, wie es später auch geschah.

Die Begründung für die Erhebung einer Reichshilfe erscheint zwar einleuchtend. Es entsteht aber doch die Frage, ob nicht die persönliche und sachliche Abgabepflicht gerade im Hinblick auf die Begründung zu eng abgegrenzt war. Man kann davon ausgehen, daß die in der Begründung erwähnte Not im wesentlichen in der damaligen Arbeitslosigkeit lag. Demnach umfaßte der von der Not betroffene Volksteil die Arbeitslosen, während zu dem anderen Volksteil die Beschäftigten, die Einkommensbezieher gehörten. Beschäftigte dürften aber damals nicht nur in Bereich der öffentlichen, sondern auch in dem

-
- (54) Dieser Punkt wurde ausdrücklich betont bei der Beseitigung z. B. der Bürgersteuer (vgl. die Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs v. 24. 4. 1942 a. a. O.) und des Notopfer Berlin (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in Teil II, Kap. II, Abschn. 4)
- (55) Statistik des Deutschen Reichs, Bd. 492 : Der Steuerabzug vom Arbeitslohn in den Jahren 1932 u. 1934, S. 7
- (56) Neumark : Theorie und Praxis a. a. O. S. 275
- (57) Kühne, Kottenburg : Die Bürgersteuer a. a. O. S. 100 ff.
- (58) ebd.
- (59) s. die diesbezüglichen Ausführungen in Teil II, Kap. II, Abschn. 2, § 1 b

der privaten Wirtschaft noch zu finden gewesen sein. Freilich darf hierbei die grössere Sicherheit des Arbeitsplatzes in der öffentlichen Verwaltung nicht ausser Betracht gelassen werden. Immerhin hätte man die in der privaten Wirtschaft Beschäftigten gleichfalls zur Unterstützung des notleidenden Volksteils heranziehen und damit der Abgabepflicht unterwerfen sollen. Ferner dürfte der von der Not nicht betroffene Volksteil ausser Arbeitslohn (Löhne, Gehälter) vielfach auch bzw. nur sonstige Einkünfte zur Verfügung gehabt haben. Es wäre demnach angebracht gewesen, nicht nur die Einnahmen der unselbständig Tätigen, sondern das Einkommen aller übrigen zur Reichshilfe heranzuziehen. Mit einer solchen Erweiterung der persönlichen und sachlichen Abgabepflicht hätte man eher den Grundsätzen der Allgemeinheit der Besteuerung und der Erfassung der Gesamtheit der Einkünfte entsprochen. Problematisch erscheint schliesslich noch der Tarif insofern, als selbst die Kinderermässigungen kaum zu einer nennenswerten Degression beigetragen haben, wie aus Tabelle 31 hervorgeht.

Tabelle 31: Die Belastung durch die Reichshilfe der Personen des öffentlichen Dienstes in RM und v.H.

Mtl. Einnah- men in	Ledig		Verheiratet					
			kinderlos		2 Kinder		4 Kinder	
	RM	v. H.	RM	v. H.	RM	v. H.	RM	v. H.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
166,66	-	-	-	-	-	-	-	-
200	5	2,50	5	2,50	-	-	-	-
400	10	2,50	10	2,50	9	2,25	8	2,00
600	15	2,50	15	2,50	14	2,33	13	2,17
800	20	2,50	20	2,50	19	2,37	18	2,25

Bei der Krisenlohnsteuer ist problematisch die Befreiung der Beamten und sonstigen Arbeitnehmer der öffentlichen Hand. Sie beruhte darauf, dass die Bezüge dieses Personenkreises schon durch eine Verordnung gekürzt worden waren (60). Es ist aber darauf hinzuweisen, dass auch im Bereich der privaten Wirtschaft Lohn- und Gehaltssenkungen während der damaligen Depression auftraten. So erweisen beispielsweise die Nominalstundensätze die in Tabelle 32 dargestellte Entwicklung auf:

(60) Pissel-Koppe: Die Krisensteuer a. a. O. S. 14

Tabelle 32 : Die Entwicklung der Nominalstundensätze im Zeitraum 1928-1932 ^{a)} in Deutschland

Bergbau, Industrie u. Öffentliche Dienste

	Arbeiter gelernt Nominalstundensätze	Arbeiter angelernt	Arbeiter ungelernt in Rpf.
1928	95,9	77,5	75,2
1929	101,1	81,8	79,4
1930	102,8	83,3	80,7
1931	97,4	79,3	76,6
1932	82,3	68,9	64,6

(Anmerkungen : a) Internationales Arbeitsamt in Genf, Zweigamt Berlin :
Die Veränderungen des allgemeinen Lohnstandes in :
Internationale Rundschau der Arbeit, 11. Jg., Bd. 1,
Teil IV, S. 589 ff.)

Den dargelegten Widerspruch schien der Gesetzgeber erkannt zu haben, da er bei der späteren Arbeitslosenhilfe den Arbeitnehmern der öffentlichen Hand eine Befreiung versagte. Deren Bezüge wurden einem proportionalen Tarif unterworfen, damit stellte sich für die bezeichneten Abgabepflichtigen die Arbeitslosenhilfe als eine reine (Arbeits)Ertragsteuer dar : Keinerlei Abzüge, proportionaler Tarif.

Zur Ehestandshilfe ist mit Rinner zu sagen (61), daß die Einführung von Ledigensteuern im allgemeinen auf der doppelten Verwendung ein und desselben Arguments beruht. Einmal wird für die Familienväter mit Rücksicht auf die Familienlasten eine Entlastung gefordert. Sie erscheint dann in Form der Familienermäßigungen. Die Ledigen erhalten nur den persönlichen Freibetrag. Zum anderen fordert man gleichzeitig eine stärkere Belastung der Ledigen. "Es besteht aber kein Grund, die Steuer der Familienväter zu ermäßigen und gleichzeitig die der Junggesellen zu erhöhen" (62). Sollten mit der Ehestandshilfe populationistische Ziele verfolgt worden sein, so erscheint deren Verwirklichung fraglich. Weiter sei bemerkt, daß aus konjunkturpolitischen Erwägungen ein Verzicht auf die Erhebung der besagten Abgabe angebracht gewesen wäre. Mit ihr dürfte man lediglich eine Verlagerung der Nachfrage von den Ledigen auf die Empfänger von Ehestandsdarlehn, nicht aber eine für die damaligen Verhältnisse so notwendige allgemeine Verbrauchsanregung erreicht haben. Letztere wäre eher durch eine Finanzierung der Ehestandsdarlehn aus zusätzlich öffentlichen Krediten erzielt worden.

(61) Rinner : Die Lohnsteuer a. a. O. S. 94

(62) ebd.

Zusammenfassend kann man zu den Sondersteuern der dreißiger Jahre feststellen, daß ihre Erhebung aus konjunkturellen Gründen besser unterblieben wäre. Die Abgaben weisen vorwiegend ertragsteuerartige Züge auf, insoweit blieben die persönlichen steuerrelevanten Verhältnisse unberücksichtigt. Die Erhebungsarbeit dürfte für die Finanzverwaltung im Vergleich zur Lohnsteuer gering, für die Arbeitgeber vielfach beträchtlich gewesen sein.

Der Gedanke, mit der Wehrsteuer einen Vorteilsausgleich herbeizuführen, wirkt auf den ersten Blick bestechend. Es erscheint jedoch fraglich, ob für die Einführung der Wehrsteuer die Verfolgung eines wehrpädagogischen Zwecks entscheidend war. Damit wäre diese Steuer keine Ordnungs- sondern eine Finanzsteuer gewesen. Die einer Ordnungssteuer zukommenden Funktionen, hier die Erfüllung des wehrpädagogischen Zwecks dürfte die Wehrsteuer aus folgenden Erwägungen kaum erfüllt haben : Die Ordnungssteuer soll die davon Betroffenen zu einem bestimmten Verhalten veranlassen in der Weise, "daß im Falle des erwünschten Verhaltens die Leistungspflicht entfällt oder gemindert wird, während im entgegengesetzten Fall sie eintritt oder verschärft wird" (63) Es ist vorstellbar, daß der Gesetzgeber mit einer Wehrsteuer die Betroffenen dazu bewegen soll, sich zur Erfüllung der Wehrdienstpflicht zu melden. Eine solche Meldung würde den Fortfall der Wehrsteuerpflicht zur Folge haben. Ein solches Verhalten dürfte aber bei der Mehrzahl der damals Wehrsteuerpflichtigen kaum erreichbar gewesen sein. Wehrsteuerpflichtig waren Männer, die nicht zur Erfüllung der zweijährigen aktiven Dienstpflicht einberufen wurden. Es war gleichgültig, aus welchem Grunde die Dienstpflicht nicht erfüllt wurde. Daher unterlagen der Wehrsteuer auch solche Männer, die wegen eines von Geburt aus bestehenden körperlichen Fehlers (z. B. Krüppel, Blinde) oder wegen einer auf einer typischen Berufskrankheit oder einen Unfall zurückzuführenden Beschädigung für den Wehrdienst untauglich waren (64). Solche ausgesprochen wehrdienstuntauglichen Personen konnten aber durch die Wehrsteuer ebensowenig zur Erfüllung der Wehrdienstpflicht bewogen werden wie z. B. die ebenfalls wehrsteuerpflichtigen Nichtarier. Aus Vorstehendem kann gefolgert werden, daß die damalige Wehrsteuer die Funktionen einer Ordnungssteuer kaum erfüllen konnte, sie vielmehr in erster Linie zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs beitragen sollte. Dafür könnte noch sprechen, daß die Wehrsteuer später wegen des relativ stark gestiegenen Erhebungsaufwandes beseitigt wurde. Dem Erhebungsaufwand kommt aber bei der Ordnungssteuer wohl kaum eine überragende Rolle zu. Im übrigen liegt der Gedanke nahe, daß die Wehrsteuer den Ausfall bei der Lohnsteuer als Folge der von 1938 an den mitverdienenden

(63) Gerloff, Wilhelm : Steuerwirtschaftslehre a. a. O. S. 258

(64) Oeftering, Heinz : Das Wehrsteuergesetz, 2. Aufl., Eberswalde-Berlin-Leipzig 1938 S. 67

Ehefrauen gewährten Kinderermässigungen ausgleichen sollte. An dem vorstehenden Ergebnis ändert sich im Grunde auch dann nichts, wenn man berücksichtigt, dass die Zahl der Wehrsteuerpflichtigen infolge der Kriegsergebnisse 1941 stark zurückgegangen war. Dieser Rückgang dürfte weniger auf freiwillige Meldungen der Wehrsteuerpflichtigen als vielmehr darauf zurückzuführen gewesen sein, dass die Wehrmacht unter dem Druck der Kriegsergebnisse in steigendem Mass auch wehruntaugliche Männer und damit Wehrsteuerpflichtige eingezogen hat. Weiter erscheint es zweifelhaft, ob die Wehrsteuer mit den Prinzipien der Allgemeinheit der Besteuerung und der Steuerbeschränkung in Einklang stand (65). Nach dem erstgenannten Prinzip soll jeder, der dazu in der Lage ist, mitsteuern. In engster Verbindung damit steht der Grundsatz der relativen Steuerbeschränkung. In ihm wird die Beschränkung der Besteuerung auf die Besteuerungsfähigen nach Massgabe ihrer Steuerfähigkeit gefordert und eine Belastung bzw. Überlastung der ökonomisch Schwachen abgelehnt. Wie klein der Kreis der mit der Wehrsteuer zur Deckung des Finanzbedarfs herangezogenen Wehrsteuerpflichtigen gewesen sein dürfte, kann man schon aus dem Verhältnis des Aufkommens aus der Wehrsteuer zu dem der Lohnsteuer ersehen; während die Lohnsteuer 1938 1,96 Mrd. RM erbrachte (66), betrug das höchste Aufkommen aus der Wehrsteuer 1938/39 16,6 Mill. RM (67) d. h. knapp 1 v. H. der Lohnsteuer. Ferner dürfte die Wehrsteuer zu einem Teil Personen mit geringer Leistungsfähigkeit getroffen haben. Wie schon gesagt, rechneten zu den Wehrsteuerpflichtigen auch Männer, deren Gesundheit irgendwie beeinträchtigt war. Diese Beeinträchtigung der Gesundheit war einerseits ein Grund zu einer bestimmten Minderung der Einkommensteuer (aussergewöhnliche Belastung), andererseits trug sie dem Betroffenen in Gestalt der Wehrsteuer eine zusätzliche Steuerbelastung ein. Damit wurden ökonomisch Schwache zu einer Steuer herangezogen, welche leistungsfähigere Personen nicht zu zahlen brachten.

Abschliessend soll noch auf einige Probleme der Erhebung eingegangen werden, die denen der 1930 ff. eingeführten Sondersteuern ähnlich sind. Als Sondersteuer vom Einkommen brachte die Wehrsteuer den Unternehmen und der Finanzverwaltung zusätzliche Arbeit. Der Arbeitgeber hatte besondere Berechnungen darüber anzustellen, ob die Wehrsteuer auf der Basis der Lohnsteuer oder derjenigen des Arbeitslohnes zu erheben war. Weiter war er zu gesonderten Aufzeichnungen in den Lohnsteuerbelegen verpflichtet. Der Finanzbehörde entstanden zusätzliche Veranlagungsarbeiten, da für Arbeitnehmer mit gemischten Einkommen die Veranlagungsgrenze bei der Wehrsteuer niedriger als bei der Einkommensteuer lag. Schliesslich darf auch die Arbeit der Ge-

(65) Gerloff: Steuerwirtschaftslehre a. a. O. S. 273 u. 278

(66) s. Tab. 15

(67) Teil II, Kap. III. Abschn. 2

meindebehörden im Zusammenhang mit den Eintragungen in die Lohnsteuerkarten nicht vergessen werden.

Das Notopfer Berlin (NOB) zeichnet sich ähnlich den Sondersteuern der dreißiger Jahre durch eine besonders mangelhafte Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen aus. Hier sind zunächst die anfänglich fehlenden Familienermäßigungen zu erwähnen. Dadurch reichte zwar die Abgabepflicht tief in die unteren Einkommensgruppen, gleichzeitig wurden aber ökonomisch Schwache belastet. Wie aus Tab. 9 zu entnehmen ist, war die tarifliche Belastung nach den Vorschriften von 1948 gering. Sie läßt aber nur eine schwache Progression erkennen, für die unteren Einkommensgruppen und damit für einen großen Teil der Arbeitnehmer war sie proportional. Diese insoweit proportionale Belastung und die fehlenden Familienermäßigungen geben dem NOB in seiner ursprünglichen Form mehr die Eigenschaft einer Ertragsteuer.

Trotz mancher späteren Änderung, namentlich hinsichtlich der Familienermäßigungen, blieb das NOB fast bis zu seiner Beseitigung noch in vielen Punkten unvereinbar mit einer leistungsgerechten Besteuerung. Hier ist in erster Linie hervorzuheben, daß lange Zeit die Möglichkeit der Erstattung überzahlter Beträge ausgeschlossen war und daß ferner als Grundtarif eine Monatstabelle und nicht wie bei den übrigen Abgabepflichtigen ein Jahrestarif galt. Hieraus konnte sich wie bei der Lohnsteuer vor allem bei der Besteuerung von Einnahmen aus mehreren Dienstverhältnissen und von einmaligen Einnahmen eine nicht der Leistungsfähigkeit entsprechende Belastung ergeben. Da es sich hierbei im wesentlichen um dieselben Probleme wie bei der Lohnsteuer handelt, kann auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden. Die ursprünglich - im Gegensatz zum Einkommensteuerrecht - uneingeschränkte Abgabepflicht der sonstigen Einkünfte eines Arbeitnehmers lag zwar im Sinne einer Erfassung der Gesamtheit der Einkünfte. Sie belastete aber die Finanzverwaltung stark, so daß wie gesagt bald die Regelung des Einkommensteuerrechts übernommen wurde.

Hinsichtlich der Erhebung zeigt sich, daß Änderungen des NOB vom Gesichtspunkt einer Entlastung der erhebenden Stellen zumindest stark mitbestimmt wurden. Deutlich läßt das die Begründung zur Beseitigung dieser Abgabe erkennen. Nach allem scheint das NOB die frühere Feststellung zu bestätigen, daß die Erhebung von mehr als einer Steuer im Abzugsverfahren weniger die Finanzverwaltung als vielmehr die Unternehmen zusätzlich belastet.

Die öfter auftauchenden Sondersteuern in Deutschland erwecken den Anschein, daß man hier geneigt ist, zur Deckung von akutem Finanzbedarf eher eine weitere (ertragsteuerartig gestaltete) Steuer vom Arbeitslohn im Abzugsverfahren erheben zu lassen als die bestehende Lohnsteuer zu erhöhen.

Kapitel III

Schluß

In diesem Kapitel sollen die Ergebnisse des Teiles IV kurz zusammengefaßt werden. Außerdem wird versucht, zu abschließenden Aussagen zu gelangen.

Das P. A. Y. E. -System und das deutsche Lohnsteuerabzugsverfahren sind Verfahren, die dem Typ III zugeordnet werden können. Bei diesem Typ werden die Faktoren der Leistungsfähigkeit fast vollständig beim Steuerabzug berücksichtigt und nachträgliche Veranlagungen auf Ausnahmen beschränkt.

Ein Vergleich, ob und inwieweit die Leistungsfähigkeit im einzelnen in den Abzugsverfahren berücksichtigt ist, läßt etwa folgendes erkennen :

Hinsichtlich des Einkommens streben beide Länder danach, im allgemeinen sämtliche Einnahmen eines Arbeitnehmers aus seinen Dienstverhältnissen in das Abzugsverfahren einzubeziehen und damit möglichst alle Bezüge, die als Entgelt für die Nutzung der Arbeitskraft aufzufassen sind, der Steuerpflicht zu unterwerfen. Dabei finden sich jedoch noch Ausnahmen von der sachlichen Steuerpflicht, so z. B. in Großbritannien der Naturallohn und in Deutschland die Mehrarbeitslöhne, Trinkgelder usw. Die sonstigen, nicht aus Arbeitslohn bestehenden Einkünfte werden in Großbritannien grundsätzlich restlos von der Steuer erfaßt, in Deutschland sind sie seit 1921 ununterbrochen in gewisser Höhe von der Einkommensteuer befreit. Nach allem scheint der Grundsatz der Erfassung sämtlicher Einkünfte in Großbritannien stärker beachtet zu sein.

Die abzugsfähigen Ausgaben, namentlich die Werbungskosten dürften in Deutschland nicht zuletzt wegen der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten einen größeren Umfang haben. Grundsätzlich erfolgt die Verrechnung der abzugsfähigen Ausgaben in Deutschland in Form von Pauschalen und in Großbritannien individuell. Das britische Verfahren erlaubt eine genauere Erfassung der besagten Ausgaben und damit des wirklichen Einkommens, allerdings mit größerem Verwaltungsaufwand. Die Durchführung eines Verlustausgleichs ist dem Lohnsteuerpflichtigen heute in beiden Ländern uneingeschränkt erlaubt. Vor dem letzten Krieg war der Verlustausgleich dem britischen Arbeitnehmer versagt, und beim deutschen Lohnsteuerpflichtigen konnte er sich nicht oder z. B. wegen des Erstattungsverbots nur unvollständig steuermindernd auswirken.

Eine Differenzierung der Steuerlast wegen Krankheit, Alter usw. ist in beiden Ländern möglich, jedoch bleiben insbesondere private Schuldzinsen usw. in Großbritannien steuerlich unberücksichtigt.

Familienermäßigungen werden im allgemeinen den Lohnsteuerpflichtigen in gleichem Umfang wie den übrigen Einkommensteuerpflichtigen gewährt. Von den Ausnahmen sind besonders die deutsche Regelung von 1925 zu erwähnen,

nach der die Lohnsteuerpflichtigen höhere Familienermäßigungen als die übrigen Steuerpflichtigen erhielten. Weiter sind die zusätzlichen Ermäßigungen (in Deutschland z. B. in Form von Kinderermäßigungen) hervorzuheben, die der mitverdienenden Ehefrau in erster Linie aus beschäftigungspolitischen Gründen zugestanden wurden. Sie wurden in beiden Ländern im allgemeinen anlässlich des letzten Krieges eingeführt und bestehen heute noch in Großbritannien.

Eng verbunden mit der Begünstigung der Einkünfte der Ehefrau ist das Problem der Ehegattenbesteuerung im Rahmen der Veranlagung. Hierbei hat Großbritannien am Prinzip der Haushaltsbesteuerung zumindest formell seit langem festgehalten; materiell jedoch führt die Begünstigung des Arbeitseinkommens der Frau vielfach zu fragwürdigen Ergebnissen. In Deutschland war die Ehegattenbesteuerung teils in Form der Zusammenveranlagung teils in Form einer getrennten Veranlagung der Ehefrau geregelt. Die getrennte Veranlagung betraf die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit und zeitweise auch aus Gewerbebetrieb. Seit 1958 kommt in der Bundesrepublik das Splitting zur Anwendung, das geringere Nachteile aufweisen dürfte als die britische Regelung.

Die Differenziation dürfte in Großbritannien ausgeprägter als in Deutschland sein, wo das Kapitaleinkommen wegen der Höhe der Vermögensteuerfreibeträge, der teilweisen Einkommensteuerfreiheit der sonstigen Einkünfte (und insoweit des Kapitaleinkommens) des Arbeitnehmers und der Befreiung gewisser Zinsen von der Einkommensteuer stark begünstigt ist.

Was die Nachforderung und Erstattung von Steuern angeht, ist in Großbritannien eine vollständige Abrechnung vorgesehen. Sie läßt sich in Deutschland nur für die Zeit bis 1925 feststellen. Seitdem haben stets gewisse Einschränkungen bestanden. Von diesen sind primär das 1948 beseitigte Erstattungsverbot und die heute bestehende Beschränkung der Nachforderung von Steuern bei Arbeitnehmern auf bestimmte Ausnahmen hervorzuheben.

Die Lohnsteuerbelastung beginnt in Deutschland bei niedrigeren Einkommensgruppen als in Großbritannien. Sie ist für den deutschen Arbeitnehmer stärker als für den britischen Lohnsteuerpflichtigen. Dieses Bild hat sich in den letzten Jahren insofern etwas geändert, als jetzt in den oberen Einkommensgruppen besonders bei den Kinderlos Verheirateten die Steuerbelastung in Großbritannien stärker ist.

In Deutschland sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit neben der allgemeinen Lohnsteuer vielfach noch durch andere Sondersteuern belastet gewesen, die vorwiegend ertragsteuerartig gestaltet waren und in ihrer gesonderten Erhebung den Unternehmen zusätzlichen Aufwand verursachten. Nach allem scheinen mehrere Punkte darauf hinzudeuten, daß der Grundsatz der Besteuerung

erung nach der Leistungsfähigkeit im allgemeinen in Großbritannien stärkere Berücksichtigung gefunden haben dürfte, obwohl in Deutschland nach dem letzten Krieg einige Wandlungen zu verzeichnen sind.

Was die mehr erhebungstechnische Seite des Abzugsverfahrens anlangt, wurde zunächst die Kumulation als ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal des P. A. Y. E. -Systems erkannt. Sie ermöglicht einen automatischen Lohnsteuer-ausgleich, der in Deutschland erst nachträglich vorgenommen werden kann. Die Kumulation gestattet weiter eine einfachere Besteuerungsweise für die einmaligen Einnahmen eines Arbeitnehmers als in Deutschland, wo vor allem einige frühere Regelungen hinsichtlich der Leistungsfähigkeit und der Erhebungstechnik problematisch erscheinen. Dafür vollzieht sich der Wechsel eines Dienstverhältnisses durch den Arbeitnehmer in Deutschland ohne Einschaltung der Finanzverwaltung und im ganzen erheblich einfacher. Desgleichen erscheint das heutige deutsche Verfahren der Besteuerung von Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen technisch einfacher und im Ergebnis befriedigender. Es dürfte auch im Vergleich zu früheren Regelungen die geringeren Mängel aufweisen.

Die Ehegattenbesteuerung im Abzugsverfahren dürfte in Großbritannien im wesentlichen nur wegen der Eigenart des P. A. Y. E. -Systems komplizierter sein. Dem heutigen Splitting in der Bundesrepublik wird man im Vergleich zur Regelung nach dem EStG 1934 den Vorzug geben können. Das P. A. Y. E. -System gestattet ferner die weitestgehende Einbeziehung der sonstigen Einkünfte eines Arbeitnehmers, wobei allerdings ein vollständiger Verzicht auf Veranlagungen nicht möglich ist. Diese sind nach der deutschen Besteuerungsweise bei Vorliegen sonstiger steuerpflichtiger Einkünfte stets erforderlich. Schließlich kann im P. A. Y. E. -System zuwenig gezahlte Lohnsteuer beim Steuerabzug berücksichtigt werden, wobei aber vor allem zwei Nachteile auftreten können. Einmal kann eine Aussetzung der Kumulation für den Rest des Steuerjahres erforderlich werden. Weiter kann die abschließende Besteuerung eines Einkommens wegen der Berücksichtigung der nachgeforderten Lohnsteuer bei der Festsetzung der Kennziffer für ein späteres Steuerjahr beträchtlich verzögert werden. In Deutschland hat der Arbeitnehmer die von ihm nachgeforderte Steuer selbst bei der Finanzkasse zu entrichten.

Die für die Durchführung des Abzugsverfahrens unentbehrlichen Steuerkarten und - tabellen sind in Großbritannien differenzierter und umfangreicher. Die Durchführung des P. A. Y. E. -Systems hat eine erhebliche Vorarbeit der Finanzverwaltung zur Voraussetzung, dafür erwächst der deutschen Finanzverwaltung aus dem Lohnsteuer-Jahresausgleich mehr Arbeit. Die britische Finanzverwaltung dürfte aber auch während des Jahres stärker belastet sein. Die britischen Arbeitgeber dürften besonders hinsichtlich des Belegverfahrens, das allein zahlenmäßig mehr Formulare als das deutsche Verfahren erfordert, stärker bean-

spricht werden als die deutschen Betriebe. Insgesamt kann man wohl feststellen, daß das P. A. Y. E. -System in seiner Durchführung "teurer" sein dürfte als das deutsche Lohnsteuerabzugsverfahren.

A) Abhandlungen, Gesetzesbegründungen, Niederschriften von
Parlamentsverhandlungen usw.

- A l b e r s , Willi : Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem
ersten Weltkrieg, in : Kieler Studien Nr. 42, Kiel 1957
- Derselbe : Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit in der deutschen Ein-
kommensteuer, in : Finanzarchiv NF Bd. 18, S. 423
- Derselbe : Haushaltsbesteuerung und Familienermäßigungen im Steuerrecht
des In- und Auslandes, in : Deutsche Steuer-Rundschau 1954,
S. 413
- A u g u s t : Weitergeltung der Steuerkarten 1942 für das Kalenderjahr 1943,
DStZ 1942 S. 589
- B e a t t i e , C. N. : The Elements of Income Tax Law, Fourth Edition Lon-
don 1960
- Begründung zum EStG 1920, Verhandlungen der Verfassungsgebenden Deut-
schen Nationalversammlung, Bd. 340, Drucks. Nr. 1624 S. 35 ff.
- Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über die Einkommensteuer vom Ar-
beitslohne, Verhandlungen des Reichstags, Bd. 367, Drucks. Nr.
2253
- Begründung zum EStG 1925, Verhandlungen des Reichstags, Bd. 400, Drucks.
Nr. 795
- Begründung zum EStG 1934, RStBl 1935 S. 33
- Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer
Berlin", Wirtschaftsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebiets,
Drucks. Nr. 645 v. 25. 10. 1948
- Begründung zum Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Gesetzes
zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin", Wirtschaftsrat
des Vereinigten Wirtschaftsgebiets, Drucks. Nr. 1014 v. 2. 3. 1949
- Begründung zum Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Gesetzes zur
Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin", Wirtschaftsrat des
Vereinigten Wirtschaftsgebiets, Drucks. Nr. 1478 v. 16. 7. 1949
- B i c k e l , Wilhelm : Ertragsteuern, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd.,
2. Aufl., Tübingen 1956 S. 403 ff.
- B l ü m i c h , Walter, F a l k , Ludwig : Einkommensteuergesetz, 7. Aufl.,
Berlin-Frankfurt/M 1955
- B r ä u e r , Karl : Steuertarife, Handwörterbuch der Staatswissenschaften,
7. Bd., 4. Aufl., Jena 1926, S. 1102 ff
- Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht Nr. 9 : Der Steuerabzug vom
Arbeitslohn in der Deutschen Bundesrepublik, in Belgien, Groß-
britannien und den USA unter besonderer Berücksichtigung des
britischen Lohnsteuerabzugsverfahrens, Bonn 1953

- Bundesverfassungsgericht : Urteil zur Ehegattenbesteuerung v. 17. 1. 1957
BStBl 1957 I S. 193
- Bühler, Ottmar : Steuerrecht. Bd. II, 3. Aufl., Wiesbaden 1958
- Bühler, Ottmar, Neumark, Fritz, Lademann, Fritz :
Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Bd. 2, Frankfurt/M
1952
- Charlier, Rudolf : Kommentar zum Lohnsteuerrecht, Blattei-Kommen-
tare der Steuerpraxis, Forkel-Verlag, Stuttgart 1956
- Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Sonderbeilage zum Wochenbericht
des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung, 24. Jg. Nr. 33
- Dietzel, Heinrich : Englische und preußische Steuerveranlagung, Mün-
chen u. Leipzig 1919, Bd. 157 der Schriftenreihe des Vereins
für Sozialpolitik
- Drescher, J. : Die neue Tabelle zum Ablesen des Steuerabzugs, Berlin
1921
- Erler, Friedrich, Koppe, Fritz : Das Reichseinkommensteuergesetz
v. 29. 3. 1920, Berlin 1920
- Falk : Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung, DStZ 1954 S. 412
- Generalangriff gegen die Arbeitslosigkeit, RStBl 1933 S. 485
- Gerloff, Wilhelm : Steuerwirtschaftslehre, Handbuch der Finanzwis-
senschaft, 2. Bd. 2. Aufl. Tübingen 1956 S. 239
- Derselbe : Die Öffentliche Finanzwirtschaft, Bd. I, Allgemeiner Teil, Frank-
furt/M 1948
- Görbing : Neue Vorschriften für Arbeitnehmer, DStZ 1956 S. 322
- Derselbe : Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung, DStZ 1958 S. 217
- Derselbe : Die Vorschriften über die Lohnsteuer und die Veranlagung von
Arbeitnehmern, DStZ 1958 S. 249
- Haller, Heinz : Finanzpolitik, Tübingen u. Zürich 1957
- Hartz-Over : ABC-Führer, Lohnsteuer, Stuttgart 1959, Lfg. 25 v.
September 1958 S. 287
- Hefner : Gesetze, Verordnungen und Erlasse, Steuer und Wirtschaft,
1933 Teil I S. 766
- Her Majesty's Stationary Office, London :
Ninety-Eighth Report of the Commissioners of Her Majesty's In-
land Revenue for the year ended 31st March 1955, Cmd. 9667
Ninety-Ninth Report of the Commissioners of Her Majesty's In-
land Revenue for the year ended 31st March 1956, Cmd. 54
One Hundredth Report of the Commissioners of Her Majesty's In-
land Revenue for the year ended 31st March 1958, Cmd. 341

One Hendred and First Report of the Commissioners of Her Majesty's Inland Revenue for the year ended 31st March 1958, Cmnd 628

One Hundred and Fourth Report of the Commissioners of Her Majesty's Inland Revenue for the year ended 31st March 1961, Cmnd 1598

Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Second Report, Cmd 9105

Herrmann, Carl, Heuer, Gerhardt : Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, 8. Aufl. Köln 1958 Bd. III

Hübschmann, Walter, Hepp, Ernst, Spitaler, Armin, v. Wallis, H., Lademann, F., Hartung, F. : Kommentar zur Reichsabgabenordnung mit den Nebengesetzen, 1.-3. Aufl. Köln 1959

Internationales Arbeitsamt, Zweigamt Berlin : Die Veränderungen des allgemeinen Lohnstandes, in : Internationale Rundschau der Arbeit, 11. Jg. Bd. 1 Teil IV

Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung : Untersuchungen zur großen Steuerreform, Teil I, München 1953

Jecht, Horst : Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, Schriften des Vereins für Sozialpolitik NF Bd. 13, Berlin 1958 S. 126

Derselbe : Wirtschaftspolitische Probleme der gegenwärtigen Finanzpolitik, Zeitschrift für Nationalökonomie, Bd. XX, Heft 1-2, Wien 1960 S. 73

Klemt, Erich : Der Steuerabzug als Arbeitsertragsteuer, DStZ 1920-1921 S. 332

Knolle : Die Wiedereinführung der Mehrarbeitszuschläge, Reichsarbeitsblatt 1940, Teil V, S. 454

Koppe, Fritz : Das Notopfer, DStZ 1930, S. 266

Derselbe : Die Abgabe zur Arbeitslosenhilfe, DStZ 1932 S. 266

Derselbe : Die Steuervorschriften im neuen Arbeitsbeschaffungsprogramm, DStZ 1933 S. 223

Kuhn, Karl : Die Einkommensteuer vom Arbeitslohn, Berlin 1921

Kühne, Walter, Kottenburg, Kurt : Die Bürgersteuer 1933, Berlin 1933

Kullmer, Lore : Die Ehegattenbesteuerung, Heppenheim/Bergstrasse, 1960

Lademann : Gesamtbelastung des Einkommens im Reiche durch Einkommen-, Bürger-, Krisensteuer und Arbeitslosenhilfe, DStZ 1932 S. 369

- Länderrat des amerikanischen Besatzungsgebiets : Statistisches Handbuch von Deutschland, München 1949
- L ä n g s f e l d , H. : Die Änderungen auf dem Gebiete der Einkommensteuer, Der Betrieb, 1958 S. 773
- L a u f e n b u r g e r , Henry : Die Einkommensbesteuerung, Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., 2. Bd. Tübingen 1956 S. 479
- L i n g e m a n n , Anneliese : Angelsächsisches Einkommensteuerrecht, Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft der Industrie- und Handelskammern des Vereinigten Wirtschaftsgebiets, Frankfurt/M 1949
- L i t t m a n n , Konrad : Lohnsteuer, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 27. Lfg., Stuttgart/Tübingen/Göttingen, S. 38
- M ö n t e r , Lantau : Der neue Einkommensteuertarif, DStZ 1958 S.241
Monthly Bulletin of Statistics, January 1957 Vol XI No. 1
- Neumark, Fritz : Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern, 1947
- Derselbe : Steuer, (I) Theorie der Besteuerung, in : Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Göttingen 1959, 10. Bd. S. 93
- Derselbe : Konjunktur und Steuern, Bonn, 1930
- Derselbe : Finanz- und Steuerbelastungsvergleiche, internationale, in : Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Stuttgart, Tübingen, Göttingen, 40. Lfg. S. 653
- Derselbe : Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Bd. 2. Aufl. Tübingen 1952 S. 606
- Derselbe : Einkommensteuer, Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 28. Lfg., Stuttgart/Tübingen/Göttingen S. 67
- O e f t e r i n g , Heinz : Die Neuregelung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn durch die zweite Lohnsteuerdurchführungsverordnung, DStZ 1938 Teil 1 S. 220
- Derselbe : Die Wehrsteuer, Bücherei des Steuerrechts, Bd. 8, Berlin-Wien 1938
- Derselbe : Das Wehrsteuergesetz, 2. Aufl. Eberswalde-Berlin-Leipzig 1938
- Derselbe : Das gesamte Lohnsteuerrecht, 2. Aufl. Eberswalde-Berlin-Leipzig 1939
- Derselbe : Die steuerliche Begünstigung der Mehrarbeit - Abführung ersparter Lohnanteile, DStZ 1940 S. 1

- P i ß e l - K o p p e : Die Krisensteuer, Berlin-Wien 1931
- Dieselben : Der neue Lohnabzug, 3. Aufl. Berlin-Wien 1928
- Public Relations Office, Inland Revenue : Div. Formulare und Unterlagen,
die zur Durchführung des P. A. Y. E. -Verfahrens erforderlich
sind
- P o p i t z , Johannes : Einkommensteuer, Handwörterbuch der Staatswis-
sensschaften, 3. Bd. 4. Aufl. Jena 1926 S. 400
- P r e s t , A. R. : Public Finance, Worcester & London, 1960
- R e i n h a r d t , Fritz : Die Vereinfachung des Lohnabzugs ab 1. 7. 1942,
RStBl 1942 S. 689
- Derselbe : Zur Steuervereinfachungsverordnung, DStZ 1944 S. 365
- R i n n e r , Erich : Die Lohnsteuer, Berlin 1929
- S c h m i t t - D e g e n h a r d t , Kurzweily : Die erste Verordnung über
die Vereinfachung des Lohnabzugs, DStZ 1941 S. 352
- S c h m i t t - D e g e n h a r d t : Zur Ausschreibung der Lohnsteuerkarten
1944/46, DStZ 1943 S. 481
- S c h m ö l d e r s , Günther : Steuermoral, in : Handwörterbuch der So-
zialwissenschaften, Göttingen, 1959, 10. Bd. S. 119
- S c h n e i d e r , Erich : Einführung in die Wirtschaftstheorie, Teil III,
6. Aufl. Tübingen 1961
- S c h u b e r t : Der Lohnsteuer-Jahresausgleich, DStZ 1948 S. 161
- S p i t a l e r , Armin : Der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts zur Ehe-
gattenbesteuerung, Der Betriebsberater 1957 S. 268
- v. S t a c k e l b e r g , Heinrich : Grundlagen der theoretischen Volks-
wirtschaftslehre, Bern 1948
- Statistisches Reichs- bzw. Bundesamt :
Statistik des Deutschen Reichs : Bde. 359, 375, 378, 391, 482,
492, 499, 528, 534
Statistik der Bundesrepublik Deutschland : Bde. 107, 125, 230.
Statistische Jahrbücher für das Deutsche Reich und für die Bun-
desrepublik Deutschland
- S t r u t z , Georg : Handausgabe des Einkommensteuergesetzes v. 29. 3. 1920,
Berlin 1920 sowie davon die 3. Aufl., Berlin 1921
- Derselbe : Kommentar zum Einkommensteuergesetz v. 10. 8. 1925, Berlin
1929
- T a y l o r , E. Miles : The Principles of Income Tax and Profits Tax,
13. Aufl. London 1949 sowie 14. Aufl. London 1950
- Verhandlungen der Verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung
Bde. 332 u. 340
- Verhandlungen des Reichstags : Bde. 344, 366, 367, 368, 370, 387, 400, 403

Verhandlungen des Deutschen Bundestags :

1. Wahlperiode 1949 : Drucksachen Nr. 430, 2849, 3733

2. Wahlperiode 1953 : Bde. 29, 38, 44, 52

**Veröffentlichungen der Friedrich-List-Gesellschaft e. V., 3. Bd. 1. Teil :
Kapitalbildung und Steuersystem**

W e c k , Bernhard : Die Besteuerung des Lohnes an der Quelle, Zürcher Diss. 1951

W e d d i g e n , Walter : Allgemeine Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bamberg 1949

W e i m a r , P.H. : Die Entstehung der deutschen Lohnsteuer als Entsprechungsfom zur modernen Kapitalgesellschaft, Basler Diss. 1930

W e i s e , Herbert : Das britische Einkommensteuerrecht in wirtschaftlicher Sicht, Kieler Studien Nr. 27, 1954

Derselbe : Probleme der britischen Einkommensteuerreform, Weltwirtschaftliches Archiv, Bd. 73 Heft 2 S. 273, 1954

Derselbe : Die Steuern im Vereinigten Königreich, Kieler Studien Nr. 41, 1957

W i l s o n , H.A.R.J. : Spicer & Pegler's Income Tax and Profits Tax, 21. Aufl. London 1954

Wirtschaftsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebiets, Frankfurt/M, Wörtlicher Bericht über die 23. Vollversammlung am 19. 10. 1948 in Frankfurt/M

**Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen :
Stellungnahmen zur Ehegattenbesteuerung im Bundesanzeiger
Nr. 19 v. 27. 1. 1956 S. 2 u. Nr. 81 v. 29. 4. 1958 S. 5**

W o l k e r s d o r f , Lorenz : Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik, Finanzarchiv, NF Bd. 18 S. 81

Zum neuen Einkommensteuertarif, RStBl 1934 S. 1321

v. Z w i e d i n e k - S ü d e n h o r s t , Otto : Allgemeine Volkswirtschaftslehre, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1948

B) Gesetze, Verordnungen, Erlasse usw.

Her Majesty's Stationary Office : The Income Tax Act 1952

The Board of Inland Revenue : The Employer's Guide to "Pay As You Earn",

April 1953

Internal Revenue Code of 1954

EstG v. 29. 3. 1920 RGBl 1920 I S. 359

Kapitalertragsteuergesetz v. 29. 3. 1920 RGBl 1920 I S. 345

Gesetz zur ergänzenden Regelung des Steuerarbeitszugs vom Arbeitslohne v.

21. 7. 1920 RGBl 1920 I S. 1463

Gesetz zur Änderung des EstG v. 29. 3. 1920, v. 24. 3. 1921 RGBl 1921 I

S. 313

Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn v. 11. 7. 1921 RGBl 1921

I S. 845

Gesetz zur Änderung des EstG, v. 20. 12. 1921 RGBl 1921 I S. 1580

Zweite Reichssteuernotverordnung v. 19. 12. 1923 RGBl 1923 I S. 1205

EstG v. 10. 8. 1925 RGBl 1925 I S. 189

Gesetz über die Beschränkung der Einnahmen aus der Lohnsteuer v. 3. 9. 1925

RGBl 1925 I S. 331

Gesetz über die Senkung der Lohnsteuer v. 19. 12. 1925 RGBl 1925 I S. 469

Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer v. 26. 6. 1926 RGBl 1926 I S. 107

Gesetz zur Änderung des EstG, v. 22. 12. 1927 RGBl 1927 I S. 485

Zweites Gesetz zur Änderung des EstG, v. 23. 7. 1928 RGBl 1928 I S. 290

Reichsabgabenordnung v. 22. 5. 1931 RGBl 1931 I S. 161 mit den dazu er-

gangenen Änderungen

Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit v. 1. 6. 1933 RGBl I S. 323

EstG v. 16. 10. 1934 RGBl 1934 I S. 1005

Steuersäumnisgesetz v. 24. 12. 1934 RGBl 1934 I S. 1271 mit den dazu ergan-

genen Änderungen

Wehrsteuergesetz v. 20. 7. 1937 RGBl 1937 I S. 821

EstG i. d. F. v. 6. 2. 1938 RGBl 1938 I S. 121

EstG i. d. V. v. 27. 2. 1939 RGBl 1939 I S. 297

Gesetz Nr. 12 v. 11. 2. 1946, Amtsblatt des Kontrollrats in Deutschland 1946

S. 60

Gesetz Nr. 64 v. 22. 6. 1948 Steuer- und Zollblatt 1948 S. 123

Gesetz zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 8. 11. 1948, WiGBI

1948 S. 118

Zweites Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Not-

opfer Berlin" v. 11. 4. 1949 WiGBI 1949 S. 56

Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 20. 4. 1949 WiGBI

1949 S. 69

- Drittes Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 10. 8. 1949 WiGBI 1949 S. 249
- Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 10. 3. 1952 BGBI 1952 I S. 129
- Erstes Gesetz zur Vereinfachung des EStG v. 10. 12. 1952 BGBI 1952 I S. 789
- Gesetz zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" i. d. F. v. 26. 10. 1953 BGBI 1953 I S. 1479
- Gesetz zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 16. 12. 1954 BGBI 1954 I S. 422
- Gesetz zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 1954 BGBI 1954 I S. 373
- EStG i. d. F. v. 21. 12. 1954 BGBI 1954 I S. 441
- Zweites Gesetz zur Änderung des EStG v. 11. 8. 1955 BGBI 1955 I S. 505
- Gesetz zur Änderung des EStG und des KStG v. 5. 10. 1956 BGBI 1956 I S. 781
- Zweites Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 5. 10. 1956 BGBI 1956 I S. 785
- Gesetz zur Änderung des EStG v. 19. 12. 1956 BGBI 1956 I S. 918
- Arbeiter- und Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetze v. 23. 2. 1957 BGBI 1957 I S. 45
- Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18. 7. 1958 BGBI 1958 I S. 478
- EStG i. d. F. v. 23. 9. 1958 BGBI 1958 I S. 673
- EStG mit den Änderungen aufgrund des Gesetzes v. 30. 6. 1959 BGBI 1959 I S. 339
- EStG i. d. F. v. 27. 12. 1960 BGBI 1960 I S. 1077
- Vermögenssteuergesetz i. d. F. v. 10. 6. 1954 BGBI 1954 I S. 137
-
- Bestimmungen über die vorläufige Erhebung der Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohne für das Rechnungsjahr 1920 v. 21. 5. 1920 ZBl. f. d. D. R. 1920 S. 832
- Ergänzende Bestimmungen über die Zuständigkeit bei unmittelbarer Überweisung des vom Arbeitgeber für die Einkommensteuer einbehaltenen Arbeitslohnes v. 16. 6. 1920 ZBl. f. d. D. R. 1920 S. 934
- Vorläufige Bestimmungen zur Ausführung des Gesetzes zur ergänzenden Regelung des Steuerabzugs vom Arbeitslohne v. 28. 7. 1920 ZBl. f. d. D. R. 1920 S. 1337
- Durchführungsbestimmungen zum Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohne v. 3. 12. 1921 ZBl. f. d. D. R. 1921 S. 913
- Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 20. 12. 1923 RMBI 1923 S. 2022
- Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 5. 9. 1925 RMBI 1925 S. 1186

- Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 19. 12. 1927 RMBI 1927 S. 77
- Verordnung des RdF v. 6. 8. 1928 RMBI 1928 S. 552
- Verordnung des Reichspräsidenten zur Behebung finanzieller, wirtschaftlicher und sozialer Notstände v. 26. 7. 1930 RGBI 1930 I S. 311
- Durchführungsbestimmungen über die Gemeindebiersteuer, Gemeindegetränksteuer und Bürgersteuer v. 4. 9. 1930 RGBI 1930 I S. 450
- Zweite Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen v. 5. 6. 1931 RGBI 1931 I S. 279
- Durchführungsbestimmungen über die Krisensteuer der Lohn- und Gehaltsempfänger v. 17. 6. 1931 RStBl 1931 S. 436
- Verordnung des Reichspräsidenten über Maßnahmen zur Erhaltung der Arbeitslosenhilfe und Sozialversicherung sowie zur Erleichterung der Wohlfahrtslasten der Gemeinden v. 14. 6. 1932 RGBI 1932 I S. 273
- Verordnung zur Durchführung der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe v. 17. 6. 1932 RGBI 1932 I S. 307
- Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn v. 9. 6. 1933 RStBl 1933 S. 546
- Durchführungsbestimmungen über die Ehestandshilfe der Lohn- und Gehaltsempfänger v. 10. 6. 1933 RStBl 1933 S. 567
- Verordnung über die Ausschreibung und Einsendung der Belege über den Steuerabzug vom Arbeitslohn für das Kalenderjahr 1933 v. 2. 12. 1933 RStBl 1933 S. 1277
- LStDV v. 29. 11. 1934 RStBl 1934 S. 1489
- Zweite Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn v. 6. 2. 1938 RGBI 1938 I S. 149
- Kriegswirtschaftsverordnung v. 4. 9. 1939 RGBI 1939 I S. 1609
- Durchführungsverordnung zum Abschn. IV der Kriegswirtschaftsverordnung v. 11. 10. 1939 RGBI 1939 I S. 2053
- Verordnung zur Ergänzung des Abschn. III der Kriegswirtschaftsverordnung v. 16. 11. 1939 RGBI 1939 I S. 2254
- Verordnung über die Wiedereinführung der Mehrarbeitszuschläge v. 3. 9. 1940 RGBI 1940 I S. 1205
- Verordnung über die Nichtbesteuerung der Zuschläge für Mehrarbeit und für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit v. 7. 11. 1940 RGBI 1940 I S. 1478
- Erste Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs v. 1. 7. 1941 RGBI 1941 I S. 362
- EStDV v. 7. 12. 1941 RGBI 1941 I S. 751
- Zweite Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs v. 24. 4. 1942 RGBI 1942 I S. 252

Verordnung zur Durchführung der steuerlichen Vorschriften der Zweiten Verordnung über die Vereinfachung des Lohnabzugs v. 14. 5. 1942
 RGBl 1942 I S. 297

Steuervereinfachungsverordnung v. 14. 9. 1944 RGBl 1944 I S. 202

LStR 1940 i. d. F. v. 1947 Steuer- und Zollblatt 1947 S. 95

Verordnung zur Änderung der LStDV v. 16. 10. 1948 WiGBI 1948 S. 125

Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 8. 11. 1948 WiGBI 1948 S. 121

LStDV v. 16. 6. 1949 WiGBI 1949 S. 157

Verordnung zur Änderung der Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zur Erhebung einer Abgabe "Notopfer Berlin" v. 30. 7. 1951 BGBl 1951 I S. 476

Bekanntmachung des BdF betr. Tabellen zur Berechnung der Abgabe "Notopfer Berlin" der Arbeitnehmer ab 1. 4. 1952 v. 19. 3. 1952
 Bundesanzeiger Nr. 58 1952

EStR 1950 BStBl 1951 I S. 287

LStDV i. d. F. v. 27. 8. 1955 BStBl 1955 I S. 461

LStR 1955 BStBl 1955 I S. 490

Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich und den Notopfer-Jahresausgleich i. d. F. v. 6. 1. 1956 BGBl 1956 I S. 2

Verordnung betr. Jahrestabellen für die Einkommensteuer und Lohnsteuer v. 15. 5. 1950 BGBl 1950 I S. 147

LStR 1957 BStBl 1958 I S. 582

Lohnsteuertabelle im BStBl 1957 I S. 49

Lohnsteuertabelle im BStBl 1958 I S. 867

LStDV i. d. F. v. 13. 5. 1958 BGBl 1958 I S. 343

Verordnung über die Jahreslohnsteuertabelle v. 21. 11. 1958 BGBl 1958 I S. 773

Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich v. 20. 12. 1958 BGBl 1958 I S. 972

LStR 1959 Bundesanzeiger Nr. 158, 1959

Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung (KapStDV) v. 20. 5. 1959
 BGBl 1959 I S. 268

LStDV i. d. F. v. 22. 7. 1959 BGBl 1959 I S. 477

LStR 1960 Bundesanzeiger Nr. 153 1960

Verordnung über den Lohnsteuer-Jahresausgleich (JAV) i. d. F. v. 20. 12. 1960
 BGBl 1960 I S. 1044

EStDV v. 7. 4. 1961 BGBl 1961 I S. 380

Rundschreiben des RdF v. 14. 9. 1920 DStZ 1920-1921, S. 189

Erlaß des RdF v. 24. 1. 1924 RStBl 1924 S. 18

Erlaß des RdF v. 19. 1. 1926 RStBl 1926 S. 23

Erlaß des RdF v. 30.11.1926 RStBl 1926 S. 343
 Erlaß des RdF v. 19.2.1927 RStBl 1927 S. 94
 Pressenotiz des RMdF v. 22.12.1927 RMB¹ 1927 S. 608
 Erlaß des RdF v. 31.3.1928 RStBl 1928 S. 120
 Erlaß des RdF v. 13.10.1930 RStBl 1930 S. 639
 Erlaß des RdF v. 8.3.1935 RStBl 1935 S. 457
 Erlaß des RdF v. 5.7.1935 RStBl 1935 S. 958
 Erlaß des RdF v. 13.12.1935 RStBl 1935 S. 1521
 Erlaß des RdF v. 7.9.1936 RStBl 1936 S. 897
 Pressenotiz des Reichsfinanzministeriums v. 28.4.1942 RStBl 1942 S. 465
 Erlaß des RdF v. 29.5.1942 RStBl 1942 S. 569
 Erlaß des RdF v. 8.12.1942 RStBl 1942 S. 1097
 Erlaß des RdF v. 21.12.1942 RStBl 1942 S. 1137
 Erlaß des RdF v. 20.9.1943 RStBl 1943 S. 685
 Erlaß des RdF v. 13.12.1943 RStBl 1943 S. 848
 Erlaß des RdF v. 20.12.1944 RStBl 1944 S. 753
 Erlaß des Direktors der Verwaltung für Finanzen des Vereinigten Wirtschafts-
 gebiets v. 3.1.1949 Steuer- und Zollblatt 1949 S. 33
 Bekanntmachung betr. neue Lohnsteuertabelle gültig vom 1.1.1955 an v.
 17.12.1954 BStBl 1954 I S. 624
 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) v. 18.8.1896 RGBI 1896 mit den seither er-
 gangenen Änderungen

Lebenslauf

Am 27. Juni 1925 wurde ich als erstes Kind des Berthold v. F. und seiner Ehefrau Astrid v. F. in Berlin geboren.

Nach der Volksschule besuchte ich die Oberschule in Bunzlau, Niederschlesien.

Meine Schulausbildung wurde im Mai 1943 durch die Heranziehung zum Arbeitsdienst und anschließend zum Militärdienst unterbrochen.

Im Juli 1948 holte ich auf der Oberschule in Lüdinghausen (Westfalen) das Abitur nach, und im Mai 1949 immatrikulierte ich mich für das wirtschaftswissenschaftliche Studium an der Universität Münster (Westfalen). Dort habe ich im Mai 1953 die Diplomprüfung für Volkswirte bestanden. Meine akademischen Lehrer in Münster waren die Herren Professoren Dietz, Hoffmann, Jecht, Schmitt, Schnettler und Seraphim.

Zum Zweck der Promotion bei Herrn Professor Neumark habe ich meine Studien an der Universität Frankfurt (Main) fortgesetzt. Hier waren meine weiteren akademischen Lehrer die Herren Professoren Banse, Hagenmüller, Herzog, Napp-Zinn und Sauermann.

